



DIÁRIO DA REPÚBLICA

8 de Março de 2004

APÊNDICE

SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO

**Decisões proferidas pela 2.ª Secção
(Contencioso Tributário)
Decisões em subsecção
em matéria de contencioso tributário geral
durante o 2.º trimestre de 2002**

Acórdão de 10 de Abril de 2002.

Assunto:

Aplicação de coima. Artº 213º do CPT. Reclamação graciosa.

Doutrina que dimana da decisão:

Da decisão administrava de aplicação de uma coima não cabe reclamação graciosa mas recurso jurisdicional, nos termos do art.º 213º, n.º 1, do CPT, então vigente.

Recurso n.º 55/02-30. Recorrente: ABALADA - Turismo de Importação, S. A.; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do STA:

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto por ABALADA — TURISMO DE IMPORTAÇÃO, S. A., do despacho do TT de 1.^a Instância de Lisboa, proferido em 12/10/01 que indeferiu liminarmente a impugnação judicial por aquela deduzida.

Fundamentou-se a decisão, na ineptidão da petição inicial respectiva, por inexistência ou obscuridade da causa de pedir, já que nenhum acto tributário ali surge corporizado, além de que também não é o idóneo o meio processual utilizado - a reclamação graciosa em vez do recurso previsto no artº 213º do CPT, não estando, pois, reunidos os pressupostos legalmente exigidos para dedução da impugnação judicial.

A recorrente formulou as seguintes conclusões:

“1 - Resulta evidente que a P.I. objecto de indeferimento liminar tem causa de pedir porquanto a Recorrente identifica o acto tributário que visa impugnar e o vício que o mesmo padece.

2 - Desta forma, não estão reunidos os fundamentos para a aplicação do preceituado nos artigos 98º, n.º 1, al. a), e n.º 2, e 110º, n.º 1, do CPPT (?) e 193º, n.º 1, 493º, n.º 2, 494º, al. b), e 495º, do CPC.

3 - Não existe fundamento legal para o indeferimento liminar da P.I. com fundamento na existência do pressuposto processual inominado designado por impropriedade relativa do meio utilizado pela impugnante, porquanto o que se pretende impugnar é a imputação da não entrega da declaração periódica do IVA dentro do prazo legal com o correspondente imposto.

4 - Ainda que assim não seja, carece de fundamento legal o indeferimento da P.I. com base na existência deste pressuposto porquanto nenhuma norma comina de indeferimento liminar tal insuficiência, o que aliás é corroborado pelo juiz que indeferiu liminarmente ao não invoca preceitos legais.

NESTES TERMOS, COM OS FUNDAMENTOS EXPOSTOS REQUER-SE A REVOGAÇÃO DA DECISÃO DA 1ª INSTÂNCIA ORDENANDO CONSEQUENTEMENTE QUE ESTA PROCEDA À RESPRECIAÇÃO DA PETIÇÃO OBJECTO DE INDEFERIMENTO LIMINAR”.

A Fazenda Pública não contra-alegou.

O Ex.^{mo} Magistrado do MP emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso, já que a “petição inicial não tem causa de pedir nem pedido compatíveis com a forma processual escolhida e, por

outro lado, não é caso de convolção para outra forma, nomeadamente o recurso a que alude o artº 213º do CPT, desde logo porque se não mostra respeitado o prazo de 15 dias ali referido”.

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

Vejam, pois:

Segundo se mostra dos autos, foi aplicada à recorrente a coima de 76.619\$00, nos termos da al. b) do nº 1 do artº 25º do CPT.

Contra o que a mesma deduziu reclamação graciosa, a qual foi indeferida por despacho de 17/11/00, em virtude de não ser o meio próprio de defesa.

E, “não se conformando com o referido indeferimento” veio deduzir a presente impugnação, nos termos do artº 97º, al. a), do CPPT: tendo sido “acusada” pela D.G.C.I., “da prática da infracção prevista na alínea a) do nº 1 do artigo 40º e nº 1 do artigo 26º do CIVA e punida pelo nº 2 do artigo 29º do RJIFNA” vem impugná-la.

Ou seja: a recorrente deduz impugnação judicial contra a “prática” da infracção de que vem acusada.

E, a norma ao abrigo da qual a recorrente se arrima - dita al. a) permite a impugnação da liquidação dos tributos e a al. c) do indeferimento total ou parcial dos actos tributários.

Ora, como a própria recorrente refere expressamente, ela não pretende atacar qualquer acto tributário mas a predita “prática” de uma infracção fiscal, pela qual lhe havia sido aplicada uma coima.

Mas, assim, sendo, o meio processual idóneo para o efeitos já não se insere no procedimento gracioso mas contencioso.

Ou seja: de tal aplicação cabe recurso jurisdicional para o TT de 1ª Instância - artº 213º do CPT - e não reclamação graciosa.

Por outro lado, e como se disse, a recorrente não impugna qualquer acto tributário, maxime qualquer liquidação de imposto, pelo que inexistente efectivamente causa de pedir idónea.

Significativamente, a recorrente acaba até por pedir “a anulação da coima a si aplicada pela autoridade administrativa fiscal” - o que repete-se - não corporiza qualquer acto tributário susceptível de impugnação judicial.

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

Custas pela recorrente.

Lisboa, 10 de Abril de 2002. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Almeida Lopes* — *António Pimpão*.

Acórdão de 10 de Abril de 2002.

Assunto:

Processo. Questões novas. Nulidade processual. Nulidade de sentença. Oposição entre fundamentos. Fundamentos do recurso de revista.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Não tendo o recorrente posto à consideração do tribunal recorrido a questão da suspensão do processo, não pode o tribunal de recurso conhecer do eventual erro de julgamento cometido por tal tribunal recorrido de não suspender a instância, em virtude dos recursos serem meios de obter a reforma de decisões e não de obter a decisão de questões novas.*
- 2 — *Não existe nulidade processual, em caso de omissão da realização de um exame grafológico, quando o tribunal do julgamento da matéria de facto considere que esse exame nenhuma utilidade teria por os factos a que respeita não influírem na decisão da causa.*
- 3 — *A contradição entre fundamentos de facto do acórdão recorrido pode ser conhecido pelo tribunal que conhece apenas de direito, por assentar apenas em critérios lógico-rationais, podendo esse tribunal anular a decisão recorrida a fim do tribunal recorrido julgar novamente a matéria de facto julgada anteriormente como estando em contradição.*
- 4 — *Em recurso sujeito às regras do recurso de revista, o tribunal não pode conhecer do erro na apreciação das provas ou na fixação dos factos materiais da causa, a não ser nas hipóteses contempladas na ressalva feita no art.º 722º, n.º 2, do CPC.*

Recurso n.º 101/02-30. Recorrente: Paraíso do Calçado, L.^{da} Recorrida: Fazenda Pública Relator: Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Benjamim Rodrigues.

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

A - O relatório:

1. PARAÍSO DO CALÇADO, L.^{da}, identificada com os demais sinais dos autos, dizendo-se inconformada com o acórdão da Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, de 29 de Maio de 2001, o qual negou provimento ao recurso interposto da sentença do Tribunal Tributário de 1.^a Instância de Lisboa (4.^o Juízo-2.^a Secção), de 14 de Novembro de 1998, que julgou improcedente, por não provada, a impugnação judicial por ela deduzida contra a liquidação adicional do IRC relativo ao ano de 1990, de montante de 31 557 612\$00, dele recorre para esta formação judicial, pedindo a sua revogação, com as legais consequências.

2. A recorrente refuta o decidido com base nas razões expostas nas suas alegações de recurso e que sintetizou nas seguintes proposições conclusivas:

a) A recorrente adquiriu por trespasse a loja onde viria a efectuar as obras em apreço, no mês de Fevereiro de 1988, à firma Francisco Mendes & Filho, L.^{da}, loja onde funcionava uma perfumaria, por Esc. 50.000.000\$00 (Cinquenta Milhões de Escudos).

b) A aquisição foi registada pela recorrente na sua contabilidade, na rubrica «Imobilizado Incorporado Trespasse» - Conta n.º 43.1.3. do POC, conforme doc. 3 junto com a impugnação inicial.

c) E a recorrente, que sempre e só comercializou sapatos, efectuou na loja as obras atinentes a tal fim, como sejam a total reconstrução,

interna, de toda a loja e toda a cave, de forma a permitir receber e manter em stock todo material que importava de Espanha.

d) É que a recorrente era, na época, o maior vendedor de sapatos do País, com 2 lojas estrategicamente colocadas nas zonas nobres de Lisboa.

e) Entretanto, as grandes superfícies comerciais começaram, da repente, vender calçado ao público, retirando à recorrente mais de três quartos da sua clientela.

f) E, neste lapso de tempo em que terminavam as profundas obras de remodelação, incluindo uma eficiente ligação da cava ao rés-do-chão, a recorrente viu, então, que a rentabilidade da loja estava comprometida, como sapataria.

g) E foi por acaso que surgiu o Banco Comercial Português, a querer adquirir o direito ao trespasse e ao arrendamento, da mesma loja, para nela instalar uma sua dependência.

h) E ajustou com a recorrente o preço de trespasse, em Esc. 100.000.000\$00 (Cem Milhões de Escudos), mas com a condição de a recorrente suportar e executar, na loja, uma remodelação que adaptasse a loja à função de agência bancária.

i) E a recorrente despendeu, em todas as remodelações, a quantia de Esc. 44.000.000\$00 (Quarenta e Quatro Milhões de Escudos).

j) A recorrente, que já havia comprado a loja em apreço, por Esc. 50.000.000\$00 (Cinquenta Milhões de Escudos) como resulta dos autos já pagou ao Fisco a quantia de Esc. 6.000.000\$00 (Seis Milhões de Escudos) de imposto que corresponde à correcta liquidação oficial.

k) A recorrente pagou a totalidade das obras das remodelações através de todos os cheques que a recorrente juntou aos autos de impugnação, e que foram levantados do Banco Espírito Santo.

l) Cheques esses que foram, todos eles descontados com as assinaturas do empreiteiro e seus dois encarregados.

m) Ouvido o empreiteiro, na prisão, negou o recebimento da totalidade das importâncias, mas admitiu ter prestado algumas obras à recorrente.

n) E o Tribunal considera que as assinaturas do Auto de Declarações e as assinaturas apostas nos cheques, com o nome do empreiteiro, são semelhantes.

o) Contudo, o Tribunal *a quo* não aceitou como liberatórios esses pagamentos que a recorrente comprovou por tais cheques, com as assinaturas do empreiteiro a serem semelhantes às que ele após no seu Auto de Declarações.

p) A recorrente não era construtora civil, nem se dedicava, socialmente, a tal actividade.

q) Mas, perante a «dúvida» do Tribunal *a quo* em determinar de quem eram as assinaturas dos cheques, a recorrente requereu ao Tribunal que submetesse à Polícia Judiciária, as assinaturas dos cheques em apreço, para que se determinasse, cientificamente, de quem eram as assinaturas constantes dos cheques, e, em especial, se eram, ou não, do empreiteiro Senhor Sérgio Joaquim Alves.

r) O requerimento respectivo consta do doc. 1, que se junta, aqui; mas o Tribunal não ordenou o requerido:

s) Assim, em vez de apontar para a descoberta da verdade material, através da análise grafológica da PJ, o Tribunal *a quo*, ficou na dúvida quanto a tal questão, preferindo concluir por indícios. Ora tudo isto é a chave da questão.

t) Deste modo, e com esta postura, o tribunal veio a decidir em manifesto prejuízo da recorrente.

u) É que o Tribunal não respeitou, nem o requerido, nem o princípio do contraditório.

v) Pois acreditou nas declarações do empreiteiro, que estava preso, por crime grave, e que foi «ouvido» por um agente fiscal, na cadeia, à revelia do conhecimento da recorrente.

x) Sem poder ser instado, acareado, ou contraditado; e sem a recorrente ter hipóteses de assistir a tal audição.

z) E o Tribunal *a quo* também não ouviu o dito empreiteiro.

aa) Apesar de o Tribunal, como já disse, considerar semelhantes as assinaturas de tais cheques como as do Auto de Declarações, feitas na prisão.

ab) Ao considerar improcedente a impugnação, o Tribunal decidiu contra os factos que ele próprio deu como provados; a similitude das assinaturas dos cheques com que a recorrente pagou ao empreiteiro, com as assinaturas que ele após, na prisão, no seu Auto de Declarações.

ac) Pelo que a doutra sentença é nula”.

3. A FAZENDA PÚBLICA, recorrida, não contra-alegou.

4. O Ex.^{mo} Procurador-Geral-Adjunto neste Supremo Tribunal emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso, sustentando não se verificar a alegada oposição entre a decisão e os seus fundamentos de facto, pois o que o acórdão recorrido disse foi que, não obstante as assinaturas constantes do endosso dos cheques serem semelhantes à que o Sérgio Joaquim Alves fez no auto de declarações de fls. 43, não estava provado que elas tivessem sido feitas por ele e não que essas assinaturas fossem desse Sérgio, situação que, a existir, se apresentaria, de facto, em contradição com a sua decisão de confirmar a sentença da 1.^a instância que julgou improcedente a impugnação.

Com os vistos dos senhores juizes adjuntos cumpre decidir.

B - A fundamentação:

5. As questões decidendas:

São quatro as questões submetidas pela recorrente à censura deste Supremo Tribunal. A primeira é a de saber se o acórdão recorrido devia ter suspenso a instância do processo de impugnação de modo a aguardar-se o juízo probatório a ter lugar no processo crime sobre se o Eduardo Jacinto, cujas assinaturas constam do verso de alguns cheques que foram juntos pela recorrente com vista a demonstrar a realização das obras cujos custos declarou e contabilizou, era encarregado do empreiteiro Sérgio com quem a recorrente ajustou a realização das obras de adaptação do estabelecimento trespassado, em contrário do que sobre isso se assentou no acórdão, confirmando o juízo da 1.^a instância; a segunda é a de saber se o acórdão recorrido devia revogar a sentença de 1.^a instância por esta não ter ordenado a realização do exame grafológico à assinatura constante dos cheques, por ele requerido à administração fiscal, de modo a provar-se que essa assinatura é realmente do sito Sérgio, em contrário do considerado pelo tribunal de não estar provado que essas assinaturas fossem da autoria do dito Sérgio; a terceira é a de saber se a decisão do tribunal de considerar como não estando provado que as assinaturas constantes de alguns cheques por ela apresentados para prova de que as obras cujos custos declarou foram efectivamente realizadas fossem do dito Sérgio está objectivamente em oposição com o facto

por ele também dado como provado que essas assinaturas são semelhantes às assinaturas feitas pelo Sérgio no auto de declarações prestadas na prisão; a quarta é a de saber se os pressupostos de facto estão em contradição com o acórdão recorrido.

6. A matéria de facto:

6.1. Os factos dados como provados pelas instâncias, em sede de julgamento da matéria de facto, são os seguintes:

A) - A impugnante adquiriu, por escritura pública de 24 de Fevereiro de 1988, lavrada no 14.^o Cartório Notarial de Lisboa, pelo preço global de 143.000.000\$00, o trespasse de três estabelecimentos de sapataria, identificados sob as alíneas a) a c), sendo que o da al. b) estava «instalado na loja com o número cento a vinte - A, do prédio urbano sito na Rua Primeiro de Dezembro, números cento e vinte a cento e vinte C, tornejando para a Rua Jardim do Regedor, números quarenta e sete a quarenta e sete - C, freguesia de Santa Justa, desta cidade, inscrito (...), conforme documento de fls. 17 a 23, que se dá por produzido;

B) - Por acordo, escrito, de 29.12.89, a impugnante prometeu dar de trespasse o estabelecimento indicado na alínea anterior a Manuel Anselmo Gonçalves Pereira de Agrela, ou a quem o mesmo indicasse, conforme documento de fls. 30 a 35, que se dá por reproduzido;

C) - No mesmo contrato ficou estipulado que o preço do prometido trespasse seria de 100.000.000\$00, sendo 50.000.000\$00 respeitantes aos elementos que o integram, obras e instalações e 50.000.000\$00, respeitantes ao direito de arrendamento;

D) - Por escritura pública de 23 de Fevereiro de 1990, a impugnante, agora representada pelo referido Manuel Anselmo Gonçalves Pereira de Agrela, cedeu ao Banco Comercial Português, SA, o trespasse referido na al. C) supra, conforme documento de fls. 35 a 38, que se dá por reproduzido;

E) - Em cumprimento da ordem de serviço n.º 5715, emitida em 19.05.95, foi determinada a fiscalização, em sede de IRC ao exercício de 1990, à impugnante, de cuja fiscalização foi elaborado Relatório e anexos de fls. 119 a 195, que se dão por reproduzidos;

F) - Na fiscalização, de características rápidas, procedeu-se essencialmente à análise de elementos e documentos conducentes a esclarecer a veracidade dos negócios da impugnante no montante de 44.000.000\$00, com Sérgio Joaquim Alves;

G) - Em anterior fiscalização relacionada com a impugnação n.º 0300012/94, os Serviços de Fiscalização cruzaram informaticamente duas facturas, uma de 27.500.000\$00 e a outra de 16.500.000\$00, num total de 44.000.000\$00, não havendo qualquer declaração de rendimentos do seu titular, o que levou os Serviços a suspeitar dos serviços prestados;

H) - Posteriormente os Serviços de Fiscalização solicitaram à impugnante fotocópia dos meios de pagamento referentes aos montantes em causa, limitando-se a impugnante a desistir daquela impugnação, no mesmo dia - ver fls. 121 e 126;

I) - De acordo com o resultado do cruzamento das facturas indicadas na al. C), a não entrega dos meios de pagamento e a desistência da impugnação referida na al. anterior, sobre Mais-Valias, foi aberta a ordem de serviço referida na alínea E);

J) - A impugnante não possui contrato ou caderno de encargos com Sérgio Joaquim Alves, nem quaisquer outros documentos que provem a veracidade da prestação de serviços no que respeita às

obras levadas a cabo no estabelecimento referido na al. A) supra, e em causa nestes autos, conforme depoimento do gerente da impugnante e ausência de junção dos mesmos à impugnação - ver fls. 122 e 128 a 128-v;

L) - Os documentos de 124 e 125 constituem duas facturas, as indicadas na al. G) supra, nºs 783 de 30.06.89, no total de 27.500.000\$00, e 027 de 1.03.90, de 16.500.000\$300, emitidas em papel timbrado de «Sérgio Joaquim Alves», onde alegadamente se discriminam as obras efectuadas no referido estabelecimento da impugnante;

M) - No âmbito da fiscalização levada a cabo, em cumprimento da O.S. nº 5715, a impugnante apresentou fotocópia de 55 cheques, na importância total global de 41.122.000\$00, conforme fls. 130 a 190;

N) - Tais cheques foram sacados sobre as contas particulares dos dois sócios da impugnante, Aníbal Conceição Garcia (22 cheques no montante global de 17.065.000\$) e Silvano Conceição Maximino (33 cheques no montante global de 24.057.000\$), e todos eles foram emitidos ao portador;

O) - Tais cheques de fls. 131 a 155 e de fls. 158 a 164 têm data de emissão de 1988; os de fls. 165 a 179 têm data de 1989, até 6.6.89 inclusive, os de fls. 180 a 181 de 30.6. e 30.8.89; os de fls. 182 a 189 são de 1990, até 9.4, e os de fls. 156 e 190 são de Julho de 1990;

P) - Os cheques foram apresentados a pagamento por diversas pessoas. Alguns deles, os de fls. 134 e 135, 142, 149, 151, 162, 167, 170, 171, 173, 176, 178 têm uma assinatura aposta no endosso que parece ser de alguém com o nome de «Sérgio Joaquim Alves»;

Q) - As assinaturas apostas no auto de declarações de fls. 129 a 129-v e as apostas nos cheques referidos na alínea anterior são semelhantes;

R) - Ouvido em declarações pelo Perito Fiscal Tributário Júlio Carreira Gonçalves, Sérgio Joaquim Alves, depois de lhe serem exibidas as facturas de fls. 124 e 125, declarou «Não fui eu que emitiu essas facturas, nem recebi qualquer dinheiro (...) porque a assinatura das facturas não é minha».

Declarou ainda que embora tivesse prestado alguns serviços à impugnante, os mesmos não atingiram os valores das duas referidas facturas, para além de que foram prestados nos anos de 1985, 1986 e 1987 e que nunca prestou serviços à impugnante nos anos de 1989 e 1990, tudo conforme auto de declarações de fls. 129 a 129-v, que se dá por reproduzido;

S) - Face aos factos indicados nas alíneas anteriores, a AF entendeu que se tratava de obras fictícias, pelo que para além de liquidar adicionalmente IVA e imposto de Mais Valias (que a impugnante pagou e de cujas impugnação desistiu), liquidou adicionalmente IRC relativo ao exercício de 1990, no montante de 1.577.612\$00 onde se incluem 15.724.209\$00 de Juros compensatórios, para além de que se deduziu a quantia de 9.991.608\$00 de liquidações anteriores, conforme Mod. DC-22 de fls. 114 a 115-v e 117 a 118-v e Documento de cobrança de fls. 116, que se dão por reproduzidos, e a cuja liquidação se reporta esta impugnação;

T) - A data limite para pagamento da importância referida na alínea anterior, terminou no dia 22.11.95;

U) - A impugnação foi deduzida no dia 12 de Janeiro de 1996, conforme carimbo de recepção apostado na PI, que se dá por integralmente reproduzido.

6.2. As instâncias julgaram, ainda, que não ficou provado que:

As facturas de fls. 124 e 125 tenham sido emitidas por Sérgio Martins Alves, nem que a assinatura, na qualidade de gerente, seja do mesmo Sérgio Alves;

- Eduardo Jacinto Conceição Ferreira e António Maria Amaral Pinto da Silva fossem colaboradores de Sérgio Joaquim Alves;

- As importâncias constantes dos cheques de fls. 131 a 190 respitem a obras levadas a cabo, por conta da impugnante, no estabelecimento comercial identificado na al. A) supra;

- Os sócios Aníbal Garcia e Silvano Maximino tenham feito suportes à impugnante no montante dos cheques acima referidos.

7. Do mérito do recurso:

7.1. Da primeira questão:

Em sede de julgamento da matéria de facto, a 1ª instância concluiu, na sentença, que não ficara provado que “Eduardo Jacinto Conceição Ferreira e António Maria Amaral Pinto da Silva fossem colaboradores de Sérgio Joaquim Alves”. No recurso interposto para a 2ª instância, a ora recorrente limitou-se a sustentar ter aquele Eduardo sido encarregado do Sérgio, sem, todavia, alegar qualquer fundamento tendente a demonstrar especificamente o erro de julgamento por parte do tribunal recorrido. Não pediu, então, a recorrente a suspensão da instância com vista a que o juízo probatório desse facto a fazer no processo de impugnação judicial aguardasse o resultado, quanto ao mesmo facto, a ter lugar no processo-crime instaurado com base, nos factos em que se estribou a liquidação impugnada. Estamos, por isso, perante uma questão que não foi posta à 2.ª instância e sobre a qual não foi por ela emitida qualquer pronúncia. Ou seja, é uma questão nova relativa à legalidade de elaboração do julgamento da matéria de facto feito pelo tribunal recorrido. Mas sendo assim, não pode ela ser objecto de recurso, pois estes, salvo em questões de conhecimento oficioso em cuja categoria esta não se insere, são meios de obter a reforma das decisões dos tribunais inferiores e não vias jurisdicionais para alcançar decisões novas. Não se conhece, por isso, da questão formulada. De qualquer modo, prevenindo a dúvida do entendimento de uma questão dessas como uma questão de conhecimento oficioso, ou até a de se entender esse pedido como feito apenas ao tribunal de recurso, sempre se dirá que a lei não obriga à suspensão de processo de impugnação judicial com vista a aguardar o resultado do juízo probatório a efectuar no processo crime. O processo de impugnação judicial está conformado sob o princípio da suficiência probatória relativamente aos factos pressupostos pelo acto de liquidação. Não há qualquer dependência do processo crime. O regime que vigora é, até, o contrário. De acordo com o disposto no art.º 47º do Regime Geral das Infracções Tributárias, e já assim era no domínio do Regime Jurídico das Infracções Tributárias não Aduaneiras que lhe antecedeu (art.º 50º), o processo-crime é que deve ser suspenso se estiver a correr processo de impugnação judicial. Por outro lado, também não seria de atender o pedido de suspensão enquanto dirigido apenas a este tribunal de recurso, pois o seu deferimento pressuporia a formulação de um juízo acerca da sua utilidade para o julgamento da matéria de facto, a efectuar no âmbito de provas de livre apreciação, e este tribunal enquanto tribunal que

conhece apenas de direito (art.º 21º, n.º 4, do ETAF) não é competente para o fazer. Mesmo nesta óptica subsidiária, sempre seria de desatender o pedido da recorrente.

7.2. Da segunda questão:

Vem, ainda, defendido pela recorrente que o acórdão recorrido devia ter revogado a sentença de 1ª instância por esta não ter ordenado a realização do exame grafológico à assinatura constante dos cheques, por ela requerido à administração fiscal, de modo a provar-se que essa assinatura é realmente do dito Sérgio, em contrário do considerado pelo tribunal de não estar provado que essas assinaturas fossem da sua autoria. Como se constata do exame à decisão recorrida, esta afrontou, expressa e longamente, essa questão enquanto sendo uma questão de nulidade processual consubstanciada na omissão de realização das diligências probatórias requeridas pela parte. E partindo de uma tal qualificação jurídica, cujo acerto ninguém pôs em causa⁽¹⁾, concluiu o acórdão que a alegada omissão do exame grafológico não constituía qualquer nulidade processual, nos termos do art.º 201º, n.º 1, do CPC, em virtude da mesma não ser susceptível de influir no exame ou decisão da causa, quer porque alguns dos cheques a que respeitava o exame tinham sido emitidos em data anterior à das facturas cujos custos nelas indicados a administração fiscal não havia aceiteado, sem que a recorrente tivesse alegado respeitarem a pagamentos antecipados, quer porque, relativamente aos demais, a assinatura deles constante não era do referido Sérgio Alves, mas do citado Eduardo Jacinto Conceição Ferreira. Ora, a recorrente não controverte, nas suas alegações, este julgamento feito pelo tribunal recorrido quanto à utilidade de uma tal diligência para a formação do juízo probatório de livre apreciação das provas cuja competência cabe apenas aos tribunais da instância, que não também a este Supremo Tribunal. A recorrente limita-se a recolocar nesta instância a questão já anteriormente apresentada no tribunal recorrido, sem contraditar os seus fundamentos. Contendendo os fundamentos invocados pelo acórdão recorrido, para decidir a questão como decidiu, com a competência dos tribunais para conhecerem dos factos com base em provas de livre apreciação, e não cabendo ela a este Supremo (art.º 21º, n.º 4, do ETAF), mas apenas aos tribunais da instância inferior, não pode o juízo de inutilidade feito pelo acórdão. Nem existiriam razões para a pôr, não obstante o requerimento de realização do exame ter sido dirigido à Direcção-Geral dos Impostos, o que aparentemente pareceria deslocar a questão da ilegalidade da não produção do exame do campo processual jurisdicional para o campo da eventual ilegalidade do procedimento administrativo que careceria de ser alegada como fundamento da impugnação, em virtude de se ter de entender esse pedido como tendo sido efectuado no processo jurisdicional de impugnação, pois o processo tem já essa natureza desde o seu início, não obstante, de acordo com a lei adjectiva então vigente, ter obrigatoriamente de começar por correr os seus termos na repartição de finanças.

(1) Nem existiriam razões para a por, não obstante o requerimento de realização do exame ter sido dirigido à Direcção-Geral dos Impostos, o que aparentemente pareceria deslocar a questão da ilegalidade da não produção do exame do campo processual jurisdicional para o campo da eventual ilegalidade do procedimento administrativo que careceria de ser alegada como fundamento da impugnação, em virtude de se ter de entender esse pedido como tendo sido efectuado no processo jurisdicional de impugnação, pois o processo tem já essa natureza desde o seu início, não obstante, de acordo com a lei adjectiva então vigente, ter obrigatoriamente de começar por correr os seus termos na repartição de finanças.

Recorrido quanto à produção de tais provas deixar de ser respeitado por este tribunal e revista. Improcede, pois, esta alegação do recurso.

7.3. Da terceira questão:

Sustenta, ainda, a recorrente que, tal como a sentença da 1ª instância que o mesmo confirmou, a decisão do acórdão recorrido em não considerar efectivamente realizadas pela recorrente as obras discriminadas nas facturas de fls. 124 e 125 dos autos, está objectivamente em oposição com o facto dado como provado pelo tribunal de as assinaturas constantes de alguns dos cheques apresentados pela recorrente como dizendo respeito ao pagamento de tais obras serem semelhantes à do auto de declarações do referido Sérgio Alves prestadas na prisão e que a única solução jurídica correcta é a considerar aquele facto como provado, sendo, por isso, o acórdão nulo [art.º 668º, n.º 1, al. c), do CPC]. Muito embora contenda com o resultado do juízo probatório efectuado pelo tribunal que pode conhecer da matéria de facto em domínio de provas de livre apreciação, sempre este tribunal de revista pode conhecer da questão da existência ou não da contradição dos factos dados como provados e, caso ela aconteça, anular o acórdão recorrido, por falta de fundamentos válidos, dado que a tanto se reduz a oposição entre eles [art.º 668º, n.º 1, al. c.) do CPC], para que o tribunal com competência para efectuar aquele julgamento o repetir, afastando a eventual oposição. A resolução da questão, nesta dimensão, faz apelo a simples critérios de racionalidade lógico-jurídica e esses podem ser usados por qualquer tribunal, ainda que de revista, sendo de conhecimento officioso, tal como o direito. Ora, o certo é que não existe qualquer contradição lógica entre o facto de se dar como provado que as assinaturas constantes dos cheques são semelhantes à que consta do auto de declarações como tendo sido feita pelo declarante Sérgio e o facto do tribunal dar como não provado que as facturas de fls. 124 e 125 tenham sido emitidas pelo mesmo Sérgio e as assinaturas delas constantes sejam igualmente da sua autoria. A este respeito diz o acórdão recorrido o seguinte: “O facto de se ter dado como provado que são semelhantes a assinatura aposta no auto de declarações e a aposta nos cheques em causa, não implica que, necessariamente, se tenha de concluir pela genuinidade de ambas as assinaturas, nem implica que, nessa base, se concluísse, necessariamente, que fora o Sérgio Alves a descontar os cheques por as quantias neles constantes corresponderem ao pagamento dos trabalhos mencionados nas facturas a que se referem as alíneas G) e L) do probatório”. Ao nível da racionalidade e do pensamento lógico, não existe qualquer relação de causalidade ou de dependência necessárias entre um e outro dos factos apontados. O facto natural da existência de semelhanças, mesmo que totais, entre uma e outra das assinaturas não força necessariamente à verificação da conclusão de que foi o mesmo o autor de ambas as assinaturas. As assinaturas poderão ser exactamente iguais e, não obstante isso, terem sido diferentes as pessoas que as apuseram. Basta pensar nas potencialidades que a informática fotográfica possibilita hoje. Sendo assim, a conclusão de que o autor é o mesmo envolve a formação de um juízo probatório de livre apreciação que não cabe nos poderes de um tribunal que apenas conhece de direito, como é, no caso, este Supremo. Ela é apenas a resultante da ponderação interior (endógena) feita pelo juiz, à luz de critérios objectivos racionalmente válidos (regras de senso comum, técnicas, psicológicas e outras), sobre as provas por si examinadas, correspondendo assim

ao sentido de convicção do juiz quanto à existência ou não do facto. Deste modo não procede a examinada alegação da nulidade do acórdão recorrido.

7.4. Da quarta questão:

Pretexta, ainda, a recorrente que os pressupostos de facto estão em manifesta contradição com o acórdão recorrido. Mas mais uma vez, a recorrente carece de razão. Não a tem, desde logo quanto à decisão tomada sobre as questões que vêm de examinar-se: a decisão do tribunal posta-se, exactamente, na linha lógica dos pressupostos de facto aí considerados. A conclusão tirada ajusta-se perfeitamente às premissas, segundo as regras do silogismo lógico. É o mesmo se passa com a decisão de mérito. O não provimento do recurso interposto da sentença de 1.^a instância surge como resultante adequada e lógica da posição que tomou relativamente à questão de não ter a impugnante demonstrado a realização das obras cujos valores contabilizou como custos para efeitos do IRC impugnado e da exigência decorrente dos art.^{os} 23.^o, 41.^o e 71.^o, n.^o 9, do CIRC no sentido de apenas poderem constituir custos as despesas cuja existência foi devidamente comprovada e que tenham sido indispensáveis à obtenção do rendimento. Ao sustentar a existência de contradição entre a decisão e os pressupostos de facto, a recorrente funda-se, como decorre das alegações acima transcritas, em pressupostos de facto que as instâncias não deram como provados, mas cuja existência ela continua a afirmar como estando provados, sem que, todavia, alegue ter havido qualquer erro na apreciação das provas ou na fixação dos factos materiais da causa que advenha de qualquer ofensa a uma disposição expressa da lei que exija certa espécie de prova para a existência do facto ou que fixe a força de determinado meio de prova. Ora, só destes erros, relativos aos pressupostos de facto da decisão recorrida, poderia este tribunal conhecer, face ao disposto nos art.^{os} 21.^o, n.^o 4, do ETAF e 722.^o, n.^o 2, do CPC, dado estarmos perante processo inicialmente julgado por tribunal tributário de 1.^a instância. Não procede, assim, também, este fundamento do recurso.

C - A decisão:

8. Destarte, atento tudo o exposto, acordam os juizes deste tribunal, em negar provimento ao recurso, confirmando o douto acórdão recorrido.

Custas pela recorrente, com procuradoria de 50%.

Lisboa, 10 de Abril de 2002. — *Benjamim Rodrigues* (relator) — *Fonseca Limão*.

Acórdão de 10 de Abril de 2002.

Assunto:

Emolumentos notariais. Portaria 996/98, de 22.05. Procedência da impugnação judicial. Juros Indemnizatórios (arts. 43.^o, n.^o 1, da LGT e 24.^o do CPT).

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Os juros indemnizatórios previstos nos arts. 43.^o da LGT e 24.^o do CPT são devidos sempre que possa afirmar-se, como no caso sub judicibus, que ocorreu erro imputável aos serviços demonstrado, desde logo, pela procedência de reclamação graciosa ou impugnação judicial da correspondente liquidação.*
- 2 — *A imputabilidade do erro relevante aos serviços, para o questionado efeito, é ainda independente da eventual necessidade de demonstração de culpa de qualquer dos seus funcio nários na elaboração da liquidação inquinada por erro de direito.*

Recurso n.º 119/02-30. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrida: Mil Reis — Comércio Retalhista, S. A.; Relator: Ex.^{mo} Cons.^o Dr. Alfredo Madureira.

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

Inconformada com a aliás doutra sentença do TT de 1.^a Instância do Porto, 1.^a Juízo, 1.^a Secção, que julgou procedente a impugnação judicial deduzida por “MIL REIS - Comércio Retalhista, S.A.”, contra liquidação de emolumentos notariais no montante de 1.131.000\$00 e consequentemente determinou a anulação daquela liquidação mais condenando a entidade liquidadora no pagamento de juros indemnizatórios contados desde 02.09.1994, dela interpôs recurso para esta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo o Ex.mo Representante da Fazenda Pública.

Apresentou tempestivamente as respectivas alegações de recurso jurisdicional formulando, a final, as seguintes conclusões:

1. A liquidação posta em crise nos presentes autos não é aplicável a Directiva 69/335/CEE, relativa a reuniões de capitais por na mesma não se subsumirem as diversas alterações aos estatutos da impugnante -v.g. alteração da denominação social, transferência da sede, alteração do objecto social -, mas sem alteração do capital social, pois tais eventos não estarem incluídos no artigo 1.^o da referida Directiva e daí não se compreenderem em quaisquer das alíneas dos n.^{os} 1 e 2 do seu artigo 4.^o e o n.^o 3 do mesmo artigo consagrar que não se considera constituição de uma sociedade de capitais qualquer alteração estatutária, designadamente a relativa ao objecto social.

2. A tabela de Emolumentos do Notariado, aprovada pelo Decreto-Lei n.^o 397/82, de 2 de Novembro, não sofre de qualquer inconstitucionalidade orgânica ou de violação dos princípios, da legalidade, da proporcionalidade e da proibição dos excessos.

SEM PRESCINDIR:

3. Inexistindo no processo quaisquer indícios da existência de erro imputável ao serviço - foi aplicada correctamente a Tabela de Emolumentos do Notariado -, inexistente qualquer obrigação de indemnizar.

4. Não deve por isso haver condenação da entidade liquidadora no pagamento de juros indemnizatórios à impugnante com fundamento na mera anulação da liquidação, uma vez que o erro de interpretação *in casu*; melhor se dirá, de cumprimento do estritamente estabelecido no artigo 5.^o da Tabela de Emolumentos do Notariado, aprovada pelo Decreto-lei n.^o 397/83, de 2 de Novembro, não substancia de per si qualquer erro imputável aos serviços.

5. Os juros previstos nos artigos 24º do CPT, 61º do CPPT e 43º da LGT, que a douda decisão aplicou directa e automaticamente, correspondem a uma concretização do direito de indemnização previsto no artigo 22º da Constituição da Republica Portuguesa, que consagra um princípio da responsabilidade assente na prática de actos ilícitos e culposos.

6. Como se decidiu no doudo Acórdão da Secção de Contencioso Tributário do Venerando Supremo Tribunal Administrativo, de 16-05-2001, tirado no rec. nº 25863 «...um pedido de condenação da Fazenda no pagamento de juros indemnizatórios terá de ser um verdadeiro pedido contra a Fazenda, a fim de esta poder usar do contraditório. O contribuinte tem de alegar e provar ter havido erro imputável aos serviços, como a lei exige.

7. A douda sentença recorrida violou o artigo 5º da Tabela de Emolumentos do Notariado, aprovada pelo Decreto Lei nº 397/83, de 2 de Novembro, a Directiva nº 69/335/CEE - artigos 1º, 4º, 10º, alínea c), e 12º nº1, alínea e) -, os artigos 24º do CPT, 61º do CPPT, 43º da LGT e 22º da Constituição da República Portuguesa.

Em tempo processualmente útil também, contra alegou a Impugnante e ora Recorrida sustentando a bondade e acerto da sindicada decisão, assim reclamando a sua integral confirmação pelos fundamentos que dela constam ou, se assim se não entender, mediante invocação do disposto no art. 684º-A, nº 1 do CPC, ainda a procedência, da impugnação judicial deduzida já perante os demais fundamentos invocados na petição inicial e agora retomados, com a consequente improcedência do presente recurso jurisdicional, para tanto formulando as seguintes conclusões:

1.ª - O art. 5º da tabela de Emolumentos do Notariado é contrario ao direito comunitário, violando o art. 10º da Directiva 69/335/ CEE;

2.ª - Tal como foi interpretado pelo TJCE, deve entender-se que não podem legitimar-se ao abrigo do art. 12º, nº1, al. e), da Directiva 69/335/CEE, direitos desprovidos de toda a ligação com o custo do serviço particular ou cujo montante seja calculado não em função do custo da operação de que seja contrapartida, mas em função dos custos globais de funcionamento e de investimento do serviço encarregado da dita operação;

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

4.ª A jurisprudência prolatada pelo TJCE, constante dos Acórdãos junto aos presentes autos, aplica-se à liquidação em crise nos presentes autos;

5.ª - A jurisprudência do TJCE é clara: uma retribuição exigida a um particular cujo montante seja calculado não em função da operação de que é a contrapartida, mas em função da globalidade dos custos de funcionamento e de investimento do serviço encarregado dessa operação, deverá ser considerada uma imposição na acepção da Direcção 69/335/CEE a que se aplica a proibição formulada no respectivo art. 10º;

6.ª - O art.º 10º da Directiva obsta à existência de "outras imposições" mesmo que estas versem sobre alterações estatutárias que não tenham por objecto o capital social;

7.ª - De facto, a al. a) dessa norma reporta-se "às operações referidas no art.º 4º; sem excluir as que constam do respectivo n.º 3;

8.ª - Por outro lado, segundo a jurisprudência do TJCE, a al. c) do art. 10º da Directiva, ao proibir imposições em relação deste preceito em relação ao registo ou qualquer outras formalidade prévia ao exercício de uma actividade a que uma sociedade (-) esteja sujeita em consequência da sua forma jurídica" abarca igualmente, todas as formalidades essenciais ligadas à forma jurídica da sociedade em questão, na medida em que condicionam o exercício e a prossecução dessa actividade, sendo certo que, com as alterações dos seus estatutos, uma sociedade visa certamente colocar-se em melhores condições para prosseguir a sua actividade;

9.ª - Finalmente a protecção dos objectivos da Direcção exige que as reuniões de capitais não possam ser tributadas (salvo, obviamente, na medida consentida pela Directiva) tanto no momento em que ocorrem, como posteriormente, a propósito de serviços os mais diversos, usados como pretexto da cobrança de imposto, disfarçados de direitos de carácter remuneratório.

10.ª - Ora esse será o caso de todas as vezes em que, em contrapartida de um serviço público, o Estado cobra uma remuneração cujo montante varia em função do capital social, se a cifra deste em nada contender com os custos, da transacção (ou em toda a medida em que não contenda).

11.ª - Neste sentido se pronunciou já, de resto, o Tribunal de Justiça no Acórdão Modelo SGPS, ao referir que "deve considerar-se que tem características idênticas ao imposto sobre as entradas de capital uma -uma posição sob a forma de emolumentos cobrados pela alteração de escrituras públicas de alteração da denominação social e da sede de uma sociedade de capitais, quando essa imposição é calculada em função do capital social", dado que, "a não ser assim, os Estados membros embora abstenham-se de tributar as reuniões de capitais enquanto tais, poderiam tributar esses mesmos capitais quando ocorresse alguma modificação dos estatutos de uma sociedade de capitais, frustrando o objectivo prosseguido pela Directiva;

12.ª - Em todo o caso, a art.º 5º da Tabela de Emolumentos do Notariado, enferma vício de inconstitucionalidade, ofendendo o nº 2 do art.º 103º e a al. i) do nº 1 do art.º 165º da Constituição;

13.ª - Tal é o que resulta do facto de, por intermédio do art.º 5 da Tabela se estabelecerem receitas que, muito embora apresentem uma conexão com um serviço público individualizável, estão manifestamente desligadas, quanto ao seu montante, da actividade desenvolvida pela Administração;

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

15.ª - Quando assim se não entenda, sempre terá de conceder-se em que a mesma disposição cria uma receita pública manifestamente desproporcionada com os custos e a natureza do serviço prestado em troca, com o que quedam violados o princípio da proporcionalidade e o princípio da proibição do excesso (cfr. nº 2 do art. 266º da Constituição).

16.ª - O erro imputável aos serviços que efectuaram a liquidação de emolumentos ficou demonstrado pela procedência da impugnação judicial apresentada pela recorrida.

17.ª - A procedência da impugnação apresentada pela MIL REIS obriga a Administração não só à devolução da quantia com que se

locupletou mas também ao pagamento dos juros previstos na lei ao contribuinte de acordo com o preceituado no art.º 43.º da L. G. T. e no art.º 61.º do C. P. P. T.;

18.ª - Os arts. 43º da L.G.T. e 61º do C.P.P.T. consagram um regime especial para a efectivação da responsabilidade extracontratual do Estado prevista no art.º 22º da Constituição da República;

19.ª - O legislador ao prever este regime especial nas leis tributárias não pretendeu apenas a devolução do que for ilegalmente cobrado pela Administração, mas o ressarcimento dos danos resultantes da não utilização pelo particular de uma determinada quantia, durante o tempo em que o Estado a manteve ilicitamente em seu poder;

20.ª - Esta norma visa facilitar ressarcimento do particular, impondo apenas que se verifique que houve erro imputável aos serviços para haver lugar aos pagamentos de juros;

21.ª - O erro imputável aos serviços que efectuaram a - liquidação de emolumentos ficou demonstrado pela procedência da impugnação judicial apresentada pela recorrida.

Neste Supremo Tribunal o Ex.mo Magistrado do Ministério Público emitiu depois sucinto mas douto parecer opinando pela confirmação do impugnado julgado e consequente improvemento do presente recurso.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

O tribunal recorrido deu por assente, fixando, a seguinte factualidade:

a) Em 2/09/94 a impugnante pagou no 1 a Cartório Notarial do Porto, a quantia de esc. 1.131.000\$00 nos termos do art.º 5º da tabela de Emolumentos do notariado - cfr. fls. 28.

E, com base nela e já perante a jurisprudência do TJCE que expressamente convoca, da jurisprudência e doutrina nacionais que também cita, houve por bem julgar procedente a impugnação judicial apresentada, assim anulando a liquidação emolumentar impugnada, com a consequente devolução do indevidamente pago e juros indemnizatórios a contar desde 02.09.1994 sobre a referida quantia de 1.131.000\$00, tudo nos termos do disposto no art.º 24 do CPT.

Pois concluiu "... que a conta impugnada enferma do vício de violação de lei face as arts. 10º e 12º da Directiva 69/335/CEE, do Conselho, de 17 de Julho de 1969. ...".

É contra o assim decidido que se insurge o Ex.mo Representante da Fazenda Pública nos termos das transcritas conclusões do presente recurso jurisdicional.

Não lhe assiste porém qualquer razão em qualquer dos apontados segmentos impugnatórios do seu recurso jurisdicional.

Com efeito e no que concerne à matéria levada à conclusão 1.ª é desde logo suficientemente esclarecedor da sem razão da Recorrente o teor do acórdão de 29.9.1999 do TJCE junto a- fls. 276 a 286 dos presentes autos:

"1) A Directiva 69/335CEE do Conselho... , deve ser interpretada no sentido de que os emolumentos cobrados pela celebração de uma escritura pública... constituem uma imposição na aceção desta directiva.

2) Os emolumento devidos peia celebração de uma escritura pública de aumento de capital social e de alteração de denominação social e da sede de uma sociedade de capitais são, quando constituem uma imposição . . . , em princípio, proibidos por força do artigo 10º, alínea c), da mesma directiva.

3) Não reveste carácter remuneratório . . . uma imposição cobrada pela celebração de uma escritura pública de aumento do capital social e de alteração da denominação social e da sede de uma sociedade de capitais . . . " (sublinhados nossos).

E, no demais, isto é na também controvertida condenação em juros indemnizatórios, como repetida e uniformemente vem afirmando a jurisprudência desta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo (ver, entre muitos outros, os acórdãos de 31.10.2001, proferido nos processo n.º 26.167, e de 07.11.2001, proferido no processo n.º 26.404).

Já perante o invocado a aplicável art.º 43º, n.º 1, da LGT, "... pode dizer-se que tal erro fica demonstrado quando procedem a reclamação graciosa ou a impugnação dessa mesma liquidação." (cfr. Lei Geral Tributária, de Leite Campos e Outros, 2.ª Edição, pág. 181, nota 2 e Jorge Sousa, in CPPT Anotado, 2.ª Edição pág. 309).

Pois que "... a Administração actuou com erro nos pressupostos de direito, na liquidação dos emolumentos, com base numa interpretação errónea da predita directiva e consequente legalidade da Portaria 996/98, quando esta está, nos preditos termos, em desconformidade com aquela. "Assim, "... Havendo erro de direito na liquidação e sendo ela efectuada pelos serviços, é à administração tributária que é imputável esse erro, sempre que a errada aplicação da lei não tenha por base qualquer informação do contribuinte."

E a questionada imputabilidade do erro relevante para o controvertido efeito é ainda "... independente da demonstração da culpa de qualquer dos seus funcionários . . . " pois a letra da lei aponta "... manifestamente no sentido de poder servir de base à responsabilidade por juros indemnizatórios a falta do próprio serviço, globalmente considerado, ...

Nesse sentido, pode ver-se Freitas do Amaral, *Direito Administrativo*, volume III, página 503.)".

Já que "A administração tributária está genericamente obrigada a actuar em conformidade com a lei (arts. 266º, n.º 1, da CRP e 55º da LGT), pelo que, . . . , - qualquer ilegalidade não resultante de uma actuação do sujeito passivo será imputável a culpa dos próprios serviços." (citações dos referidos acórdãos.

Eram e são, pois, devidos os questionados juros indemnizatórios, já que as transcritas considerações, embora reportadas à Portaria n.º 996/98, logram também integral aplicação no caso do Decreto-Lei n.º 397/82, de 2 de Novembro, que aprovou a questionada Tabela de Emolumentos de Notariado.

Em face do exposto e sem necessidade de outros ou melhores considerandos, acordam os Juizes da secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao presente recurso, confirmando antes e integralmente a douta sentença com ele impugnada.

Sem custas, por delas estar isenta a Fazenda Pública.

lisboa, 10 de Abril de 2002. — *Alfredo Madureira* (relator) — *Branão de Pinho* — *Almeida Lopes*.

Acórdão de 10 de Abril de 2002.

Assunto:

Emolumentos notariais. Portaria 996/98, de 22.05. Procedência da impugnação judicial. Juros indemnizatórios (art.º 43º, n.º 1, da LGT e 24º do CPT).

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Os juros indemnizatórios previstos nos arts. 43º da LGT e 24º do CPT são devidos sempre que possa afirmar-se, como no caso sub judicibus, que ocorreu erro imputável aos serviços demonstrado, desde logo, pela procedência de reclamação graciosa ou impugnação judicial da correspondente liquidação.*
- 2 — *A imputabilidade do erro relevante aos serviços, para o questionado efeito, é ainda independente da eventual necessidade de demonstração de culpa de qualquer dos seus funcionários na elaboração da liquidação inquinada por erro de direito.*

Recurso n.º 121/02-30. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrida: SONAE - TECNOLOGIA DE INFORMAÇÃO, S. A.; Relator: Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Alfredo Madureira.

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

Inconformada com a aliás douta sentença do TT de 1.ª Instância do Porto, 1º Juízo, 1.ª Secção, que julgou procedente a impugnação judicial deduzida por “Sonae - Tecnologia de Informação, S. A.,” contra liquidação de emolumentos de registo comercial no montante de 12.750.000\$00 e consequentemente determinou a anulação daquela liquidação mais condenando a entidade liquidadora no pagamento de juros indemnizatórios contados desde 03.10.1997, dela interpôs recurso para esta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo o Ex.º Representante da Fazenda Pública.

Apresentou tempestivamente as respectivas alegações de recurso jurisdicional formulando, a final, as seguintes conclusões:

1 - *Inexistindo no processo quaisquer indícios da existência de erro imputável ao serviço - foi aplicada correctamente a Tabela de Emolumentos do Registo Nacional de Pessoas Colectivas -, inexistente qualquer obrigação de indemnizar.*

2 - *Não deve por isso haver condenação da entidade liquidadora no pagamento de juros indemnizatórios à impugnante com fundamento na mera anulação da liquidação, uma vez que o erro de interpretação “in casu”; melhor se dirá, de cumprimento do estritamente estabelecido no artigo 3º, n.º 4, da Tabela de Emolumentos do Registo Nacional de Pessoas Colectivas aprovada pela Portaria n.º 366/89, de 22/05, não consubstancia de per si qualquer erro imputável aos serviços.*

3. *Os juros previstos nos artigos 24º do CPT, 61º do CPPT e 43º da LGT, que a douta decisão aplicou directa e automaticamente, correspondem a uma concretização do direito de indemnização previsto no artigo 22º da Constituição da Republica Portuguesa, que consagra*

um princípio da responsabilidade assente na prática de actos ilícitos e culposos.

4. *Como se decidiu no douto Acórdão da Secção de Contencioso Tributário do Venerando Supremo Tribunal Administrativo, de 16-OS-2001, tirado no rec. n.º 25863 «... um pedido de condenação da fazenda no pagamento de juros indemnizatórios terá de ser um verdadeiro pedido contra a Fazenda, a fim de esta poder usar do contraditório. O contribuinte tem de alegar e provar ter havido erro imputável aos serviços, como a lei exige.»*

5. *A douta sentença recorrida violou o artigo 3º, n.º 4, da Tabela de Emolumentos do Registo Nacional de pessoas Colectivas aprovada pela Portaria n.º 366/89, de 22/05, o artigo 24º do CPT, o artigo 61º do CPPT, o artigo 43º, n.º 1, da LGT e o artigo 22º da Constituição da Republica Portuguesa.*

Em tempo processualmente útil também, contra alegou a Impugnante e ora Recorrida sustentando a bondade e acerto da sindicada decisão, assim reclamando a sua integral confirmação pelos fundamentos que dela constam ou, se assim se não entender, mediante invocação do disposto no art.º 684º-A, n.º 1, do CPC, ainda a procedência da impugnação judicial deduzida já perante os demais fundamentos invocados na petição inicial e agora retomados, com a consequente improcedência do presente recurso jurisdicional, para tanto, formulando as seguintes conclusões:

1.ª - *A procedência da impugnação apresentada pela SONAE obriga a Administração não só à devolução da quantia com que se locupletou mas também ao pagamento dos juros previstos na lei ao contribuinte, de acordo com o preceituado nos arts.º 43º da L. G. T. e 61º do C.P.P.T.;*

2.ª - *Os art. 43º da L.G.T. e 61º do C. P. P. T. consagram um regime especial para efectivação da responsabilidade extracontratual do Estado prevista no art.º 2º da Constituição da República;*

3.ª - *O legislador ao prever este regime especial nas leis tributárias não pretendeu apenas a devolução do que for ilegalmente cobrado pela Administração, mas o ressarcimento dos danos resultantes da não utilização pelo particular de uma determinada quantia, durante o tempo em que o Estado a manteve ilicitamente em seu poder;*

4.ª - *Esta norma visa facilitar o efectivo ressarcimento do particular, impondo apenas que se verifique que houve erro imputável aos serviços para haver lugar ao pagamento de juros;*

5.ª - *O erro imputável aos serviços que efectuaram a liquidação de emolumentos ficou demonstrado pelo procedência da impugnação judicial apresentada pela recorrida;*

6.ª - *O art.º 3º, n.º 4, da Tabela de Emolumentos do Registo Nacional de Pessoas Colectivas, com a redacção que lhe foi dado pela portaria n.º 366/89, de 22 de Maio, é contrário ao direito comunitário, violando o art.º 10º da Directiva 69/335/ CEE;*

7.ª - *Tal como foi interpretado pelo TJCE, deve entender-se que não podem legitimar-se ao abrigo do art.º 12º, n.º 1, al. e), da directiva 69/335/CEE, direitos desprovidos de toda a ligação com o custo do serviço particular ou cujo montante seja calculado não em função do custo da operação de que seja contrapartida, mas em função dos custos globais de funcionamento e de investimento do serviço encarregado da dita operação;*

8.ª - *É apodíctico que o art.º 3º, n.º 4, da Tabela de Emolumentos do Registo Nacional de Pessoas Colectivas, com a redacção que lhe*

foi dada pela Portaria n.º 366/89, de 22 de Maio, cria uma receita pública manifestamente desproporcionada com os custos e a natureza do serviço prestado em troca, criando simultaneamente um imposto que não obedece à estrutura do imposto sobre as entradas de capital consentido pela Directiva 69/335/CEE;

9.ª - A jurisprudência prolatada pelo TJCE, constante dos Acórdãos junto aos presentes autos, aplica-se à liquidação em crise nos presentes autos;

10.ª - A jurisprudência do TJCE é clara: uma retribuição exigida a um particular cujo montante seja calculado não em função da operação de que é a contrapartida, mas em função da globalidade dos custos de funcionamento e de investimento do serviço encarregado dessa operação, deverá ser considerada uma importação na acepção da directiva 69/335/CEE a que se aplica a proibição formulada no respectivo art.º 10;

11.ª - Em todo o caso, o art.º 3º, n.º 4, da Tabela de Emolumentos do Registo Nacional de Pessoas Colectivas, com a redacção que lhe foi dada pela Portaria n.º 366/89, de 22 de Maio, enferma do vício de inconstitucionalidade, ofendendo o n.º 2 do art.º 103.º e a al. i) do n.º 1 do art.º 165º da Constituição;

12.ª - Tal é à que resulta do facto de, por intermédio do art.º 30.º, n.º 4, da Tabela, se estabeleceram receitas que, muito embora apresentem uma conexão com um serviço público individualizável, estão manifestamente desligadas, quanto ao seu montante da actividade desenvolvida pela Administração;

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

14.ª - Quando assim se não entenda, sempre terá de conceder-se em que a mesma disposição cria uma receita pública manifestamente desproporcionada com os custos e a natureza do serviço prestado em troca, com o que quedam violados o princípio da proporcionalidade e o princípio da proibição do excesso (cfr. n.º 2 do art. 266º da constituição).

Neste Supremo Tribunal o Ex.mo Magistrado do Ministério Público emitiu depois mui douto parecer opinando pela integral confirmação do impugnado julgado e consequente improvemento do presente recurso jurisdicional já de harmonia com a jurisprudência pacífica desta secção que invoca e de que, aduz, a Recorrida juntou oportunamente cópia.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

O tribunal recorrido deu por assente, fixando, a seguinte factualidade:

a) Em 3/10/97 a impugnante pagou na conservatória do Registo Comercial do Porto para o Registo nacional de Pessoas Colectivas a quantia de esc. 12.751.600\$00 - cfr. fls. 41.

E, com base nela e já perante a jurisprudência do TJCE que expressamente convoca, da jurisprudência e doutrina nacionais que também cita, houve por bem julgar procedente a impugnação judicial apresentada, assim anulando a liquidação emolumentar impugnada, com a consequente devolução do indevidamente pago e juros indemnizatórios a contar desde 03.10.1997, tudo nos termos do disposto no art.º 24.º do CPT.

Com base no sustentado entendimento de que a Tabela de Emolumentos (redacção dada pela Portaria n.º 366/89, de 22.05) em que se fundou a liquidação impugnada era desconforme ao direito comunitário (Directiva 69/335/CEE, do Conselho de 17/6/69, na redacção que lhe foi dada pela Directiva 85/303/CEE) na justa medida em que “... os emolumentos são (quando constituem uma imposição na acepção da Directiva 69/335) proibidos por força do art.º 10º, alínea c), da mesma directiva e que não reveste carácter remuneratório, para efeitos do disposto no art. 12º, n.º 1, alínea e), da Directiva 69/335, uma imposição cobrada pela outorga numa escritura pública de um aumento de capital social, cujo montante aumenta directamente e sem limites na proporção do capital social subscrito ...”.

É contra o assim decidido que se insurge o Ex.mo Representante da Fazenda Pública nos termos das transcritas conclusões do seu recurso jurisdicional, sustentando, em síntese e fundamentalmente, que não deveria haver lugar a condenação da entidade liquidadora no pagamento dos questionados juros indemnizatórios, uma vez que, alega, o eventual erro de interpretação decorrente da aplicação da Portaria n.º 366/89, de 22/05 (art.º 3º, n.º 4, da Tabela), não consubstancia de per si erro imputável aos serviços, que os ditos juros correspondem a uma concretização do direito de indemnização previsto no art.º 22º do Constituição da República que consagra o princípio da responsabilidade assente na prática de actos ilícitos e culposos e que, como já se decidiu nesta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, acórdão de 16.05.2001, processo n.º 25.863, no caso, o contribuinte teria de alegar e provar ter havido erro imputável aos serviços.

Não lhe assiste porém qualquer razão.

Com efeito e como repetida e uniformemente vem afirmando a jurisprudência desta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo (ver, entre muitos outros, os acórdãos de 31.10.2001, proferido nos processo n.º 26.167, e de 07.11.2001, proferido no processo n.º 26.404).

No que concerne à questionada condenação no pagamento dos juros indemnizatórios, já perante o invocado a aplicável, art.º 43º, n.º 1, da LGT, “... pode dizer-se que tal erro fica demonstrado quando procedem a reclamação graciosa ou a impugnação dessa mesma liquidação.” (cfr. Lei Geral Tributária, de Leite Campos e Outros, 2.ª edição, pág. 181, nota 2 e Jorge Sousa, in CPPT Anotado, 2.ª Edição pág. 309).

Pois que “... a Administração actuou com erro nos pressupostos de direito, na liquidação dos emolumentos, com base numa interpretação errónea da predita directiva e consequente legalidade da Portaria 996/98, quando esta está, nos preditos termos, em desconformidade com aquela.”

Assim, “... Havendo erro de direito na liquidação e sendo ela efectuada pelos serviços, é à administração tributária que é imputável esse erro, sempre que a errada aplicação da lei não tenha por base qualquer informação do contribuinte.”

E a questionada imputabilidade do erro relevante para o controvertido efeito é ainda “... independente da demonstração da culpa de qualquer dos seus funcionários...” pois a letra da lei aponta “... manifestamente no sentido de poder servir de base à responsabilidade por juros indemnizatórios a falta do próprio serviço, globalmente considerado, ... (nesse sentido, pode ver-se Freitas do Amaral, Direito Administrativo, volume III, página 503.)”.

Já que “A administração tributária está genericamente obrigada a actuar em conformidade com a lei (arts. 266º, n.º 1, da CRP e 55º

da LGT), pelo que, ..., qualquer ilegalidade não resultante de uma actuação do sujeito passivo será imputável a culpa dos próprios serviços.” (citações dos referidos acórdãos).

Eram e são, pois, devidos os questionados juros indemnizatórios, já que as transcritas, considerações, embora reportadas à Portaria n.º 996/98, logram também integral aplicação no caso da Portaria 366/89, de 22.05.

Em face do exposto e sem necessidade de outros ou melhores considerandos, acordam os Juizes da secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao presente recurso, confirmando antes e integralmente a douta sentença com ele impugnada.

Sem custas, por delas estar isenta a Fazenda Pública.

Lisboa, 10 de Abril de 2002. — *Alfredo Madureira* (relator) — *Branhão de Pinho* — *Almeida Lopes*.

Acórdão de 10 de Abril de 2002.

Assunto:

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

Doutrina que dimana da decisão:

Inserido nas conclusões de alegação de recurso de decisão da 1.ª Instância para o STA facto que não consta do quadro factual desenhado pelo tribunal a quo, não versa aquele, exclusivamente, matéria de direito, por isso que, para dele conhecer, falece à Secção de Contencioso do mesmo Tribunal Superior competência hierárquica, cuja assiste à Secção homónima do TCA.

Recurso n.º 143/02-30; Recorrente: Instituto das Estradas de Portugal, IEP; Recorridas: Fazenda Pública e Companhia de Seguros Bonança, SA; Relator: Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Mendes Pimentel.

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

O Instituto das Estradas de Portugal - IEP, inconformado com a sentença do 1º Juízo do TT de 1.ª Instância de Lisboa que julgou o mesmo tribunal incompetente em razão da matéria para apreciar a presente oposição, bem como a execução que lhe subjaz, vem até nós, rematando a sua alegação de recurso com as seguintes conclusões:

A) Os bens do domínio público do Estado que se encontravam sob gestão da JAE foram transferidos automaticamente para a gestão do IEP, por força do n.º 3 do art.º 2º do DL n. 237/99, de 25 de Junho.

B) A execução que deu causa à presente oposição teve na sua origem um dano causado num bem público integrado no domínio público do Estado.

C) Tendo o IEP a gestão de um bem pertencente ao domínio público, não poderá a apreciação de acções cujo objecto seja a cobrança coerciva de dívidas decorrentes de danos causados em bens do domínio público passar a pertencer aos tribunais comuns, porquanto não se trata de uma relação regida pelo direito privado, estando excluída assim a aplicação do n.º 2 do art.º 6º do DL 237/99, de 25 de Junho.

D) Tendo a presente acção causa numa situação enquadrável no art.º 154º da Lei 2 037, de 15.VIII.1945, e cabendo aos Tribunais de Execuções Fiscais a cobrança da indemnização pelos danos causados nos termos do art.º 158º da referida Lei, claro se mostra que o Tribunal a quo é competente em razão da matéria.

Não houve contra-alegação.

O distinto PGA entende que o recurso não versa exclusivamente matéria de direito, circunstância que obsta a que este STA dele possa conhecer, sendo, antes, competente o TCA pela sua 2.ª Secção.

Levado ao conhecimento das partes, na íntegra, o douto parecer do Ministério Público, apenas o Rct. se pronunciou sobre ele, contrariando-o.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

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

Logra, efectivamente, prioridade de conhecimento, sendo que a sua eventual procedência prejudicará o de qualquer outra questão - artigos 3º da LPTA, 45º do CPT e 101º e segs. do CPC.

Expostas que se mostram já as conclusões da alegação da recorrente - onde se fixa o âmbito e o objecto do recurso (sem prejuízo, naturalmente, do estatuído no artigo 684º-A do CPC) - importa, agora, consignar a factualidade que a instância considerou provada, sendo que do cotejo de ambas as materialidades brotará a resolução da questão de que, ora, nos ocupamos.

Em sede factual, temos na decisão recorrida o seguinte:

”A execução fiscal que está na origem da presente oposição foi instaurada pela JAE em 28/5/1999, com base na certidão de dívida extraída em 25/5/1999.”

Claramente, não nos dá a conhecer a instância o facto inserto na segunda conclusão: dano causado em bem do Estado.

Destarte, a matéria de facto não se nos apresenta consolidada, situação que reclama a intervenção do Tribunal Central Administrativo - Secção de Contencioso Tributário, de competência generalizada, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 41º do ETAF.

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

E, como desde há muito este Supremo vem entendendo, para a determinação da competência hierárquica à face do preceituado em tais artigos 32º, n.º 1, al. b), e 280º, n.º 1, o que é relevante é que, o recorrente, na alegação de recurso e respectivas conclusões, suscite qualquer questão de facto ou invoque, como suporte da sua pretensão, factos que não foram dados como provados na decisão recorrida.

Não releva, para efeitos de determinação da competência, saber se, para decidir a questão de direito tal como o tribunal *ad quem* a entende, vai, ou não, ser efectivamente necessário alterar a matéria

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

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

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

Temos, pois, que tanto constitui fundamento de facto do recurso a questão sobre a verificação de factos dados como provados, ou não, na decisão recorrida, quanto a afirmação de factos que a fixação probatória omite e cuja atendibilidade ou relevo no julgamento do recurso são indiferentes para efeitos de determinação da competência hierárquica, que, como sublinhado no acórdão desta Secção de 4.V.1994, rec. 17 463, se afere pelo *quid disputatum*, que não pelo *quid decimum*.

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

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

Articuladamente, diz-nos o artigo 280º, n.º 1, do CPPT que "das decisões dos tribunais tributários de 1.ª instância cabe recurso ... a interpor ... para o Tribunal Central Administrativo, salvo quando a matéria for exclusivamente de direito, caso em que cabe recurso ... para a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo."

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

Termos em que, julgando-se procedente a questão prévia em apreço, se acorda declarar esta Secção do STA incompetente, em razão da

hierarquia, para conhecer deste recurso jurisdicional, competência que assiste àquel outro Tribunal Superior.

Sem custas - artigo 2º da Tabela das Custas no STA.

Lisboa, 10 de Abril de 2002. — *Mendes Pimentel* (relator) — *Vitor Meira* — *Baeta de Queiroz*.

Acórdão de 10 de Abril de 2002.

Assunto:

IRC. Rendimentos de capitais. Juros decorridos.

Doutrina que dimana da decisão:

Os juros de títulos de dívida negociados em Bolsa decorridos antes do vencimento ou reembolso, pagos pelo adquirente ao alienante aquando da transacção efectuada, são rendimentos de capitais, tributáveis e sujeitos a retenção na fonte no acto do pagamento.

Recurso n.º 245/02-30, em que são recorrente Banco Nacional Ultramarino, SA, e recorrida a Fazenda Pública. Relator: Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Mendes Pimentel.

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

O Banco Nacional Ultramarino, SA, inconformado com o acórdão do TCA que negou provimento ao recurso por si interposto da sentença do 3º Juízo do TT de 1ª Instância de Lisboa que julgou improcedente esta impugnação judicial por si deduzida contra liquidação adicional de IRC do ano de 1991, no montante de 37 697 320\$00, vem até nós, rematando a sua alegação de recurso com as seguintes conclusões:

1. O objecto da presente impugnação resume-se à questão de saber se os "*juros decorridos*", fruto de controvérsia doutrinária e jurisprudencial, embora o Acórdão recorrido adira às teses que sustentam que essa realidade não se subsume à figura jurídica do juro, dado que não resulta de um rendimento de capital, mas provém da sua própria alienação.

2. Todavia, e com o ensejo e o labor de tentar demonstrar o que, pela sua própria natureza é juridicamente indemonstrável, ou seja, que esse proveito ou ganho terá que ser tributado, custe o que custar, defende-se que a norma de incidência de rendimentos de capital é de tal forma abrangente e ampla, que integra, além deles, "... *outros susceptíveis de qualificação diversa*".

3. Mais, que o montante do imposto a liquidar, seja apurado de forma implícita, já que a norma de incidência pode (não é exacto e rigoroso que o faça) incluir o reembolso antecipado do capital.

4. Contudo, não se explicita (certamente porque inexistência de argumentos lógicos que a possibilitem) como se calcula a base tri-

butável do imposto, ou seja, qual o valor que se atribui ao reembolso do capital e o que se imputa à valorização antecipada dos títulos.

5. Sem essa explicação, toda esta construção perde interesse dogmático, uma vez que, como qualquer tese que se preze, não demonstra a sua exequibilidade e compatibilização face ao ordenamento jurídico vigente.

6. Não temos dúvidas e perdoe-nos a nossa Jurisprudência, em sustentar que os juros decorridos não sejam susceptíveis de serem tributados na data em que se verifica a alienação do título, uma vez que esse negócio não gera, em sentido jurídico próprio, um rendimento de capital.

7. Por esse motivo, o proveito económico que se gera, não se contém no âmbito da previsão da norma de incidência tributária dos rendimentos de capital, dado tratar-se de uma pura operação de compra de títulos da dívida pública, antes da data do seu vencimento, logo, definitiva e irreversível.

8. Deste modo, a interpretação feita no Acórdão recorrido do art. 6º, nº 1, al. c), do CIRS, na medida em que considera compreendidos na sua previsão, a tributação dos juros vencidos ou decorridos, e ao atribuir-lhe este sentido normativo, ofende e viola o princípio da tipicidade tributária, consignado no art. 103º da CRP, logo é inconstitucional.

9. Uma vez que, por força desse princípio, a actividade do interprete não pode chegar a conclusões interpretativas que façam integrar na norma de incidência tributária realidades que objectiva e inequivocamente não são por ela abrangidas.

10. Defendendo-se que os juros vencidos ou decorridos se contêm na previsão dessa norma, é conferir a essa interpretação uma dimensão normativa ostensivamente oposta aquela que resultaria da análise e interpretação do seu elemento literal, que consigna, de forma expressa, que o imposto só é devido no momento do vencimento dos juros.

11. O mesmo se diga relativamente à natureza que se atribui à alteração legislativa introduzida pelo Dec.-Lei 263/92, de norma interpretativa, mera explicitação do regime legal vigente.

12. Tal interpretação, não só ignora as razões que presidiram à dita alteração, patenteadas no seu relatório, como constitui a passagem de um autêntico atestado de ineficiência ao legislador, na medida em que consignou direitos e obrigações já existentes no ordenamento jurídico-fiscal.

13. Todavia, também a interpretação que é consignada sobre o sentido e natureza das alterações introduzidas no art. 6º do CIRS, pelo art. 1º do Dec.-Lei 263/92, de forma a considerá-las como normas de natureza interpretativa, é inconstitucional, por violar o citado art. 103º, da CRP.

14. Na verdade, a decisão recorrida, através da atribuição dessa dimensão normativa ao preceito alterado pelo indicado Dec.-Lei, e só a essa, está a vincular o intérprete a aderir a esse sentido, de modo a excluir outros sentidos jurídicos possíveis, e, consequentemente, forçar a aplicação da norma a situações geradas antes da data da sua vigência, ou seja, aplica-a retroactivamente.

15. É pacífico que a tutela constitucional da proibição de aplicação retroactiva das leis fiscais depende do desrespeito, no caso concreto, do princípio da segurança jurídica.

16. Sendo inquestionável, na situação em apreço, que a tributação dos juros vencidos no momento da alienação dos títulos, não estava

legalmente prevista no momento em que se verificaram essas operações — 1991 — nem era sequer previsível que esses factos se integrassem na norma de incidência dos rendimentos de capital.

17. Assim sendo, a dimensão normativa que lhe foi atribuída pela decisão recorrida, por afectar o princípio da segurança dos cidadãos e destinatários dessa norma de incidência fiscal, torna essa aplicação retroactiva desconforme e proibida pelo citado preceito constitucional, logo igualmente inconstitucional.

18. Em resumo, quer porque a norma de incidência (artigo 6º do CIRS) dos rendimentos de capital à data da ocorrência das operações de compra — 1991 — apenas contemplava a tributação desses rendimentos no momento do vencimento dos juros, quer porque a sua alteração pelo artigo 1º Dec.-Lei 263/91, se traduzia numa modificação ou inovação do regime jurídico vigente, os juros decorridos ou vencidos consubstanciavam realidades que se não continham na previsão da norma de incidência tributária, verificando-se, por isso, a ilegalidade da liquidação impugnada, o que origina a sua consequente a sua anulação, bem como a dos respectivos juros de mora, por força do disposto no artigo 120º do Código de Processo Tributário.

19. De resto, sempre a interpretação dessa norma feita no acórdão recorrido, por isso merecedor de objectiva censura, no sentido de lhe atribuir um sentido e dimensão normativas, de forma a abranger na sua previsão e considerar como juro, a operação de venda dos títulos antes da data do respectivo vencimento e a conferir a natureza de norma interpretativa à alteração introduzida nesse preceito pelo — citado artigo 1º do Dec.-Lei 263/92, aplicando-a retroactivamente, são inconstitucionais, por ofenderem o princípio da tipicidade tributária, consagrado no art. 103º da CRP, uma vez que é afectado irreversivelmente o princípio da segurança dos cidadãos, o que também inquina a legalidade da liquidação impugnada e determina a sua consequente anulação.

Não houve contra-alegação.

O distinto POA entende que o recurso não merece provimento.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

Mostram-se assentes os seguintes factos:

1. A administração tributária procedeu a fiscalização das operações com obrigações e outros títulos de dívida realizados pela sucursal de Londres e pelo departamento de Macau do impugnante, nos anos de 1989 a 1992;

2. No decurso dessa fiscalização, constatou que a sucursal de Londres havia procedido à aquisição de títulos (constantes de anexo ao respectivo relatório) mediante o pagamento do seu valor acrescido do montante dos juros decorridos desde o último vencimento/data de emissão, líquido de imposto;

3. Relativamente às operações realizadas em 1991, o montante correspondente à diferença entre o valor dos juros decorridos e os valores efectivamente entregues aos alienantes ascendeu a 26 005 912\$00;

4. Valor esse que corresponde exactamente ao valor da aplicação das taxas de retenção na fonte para o pagamento de juros;

5. Com base nos resultados dessa fiscalização, a AF procedeu à liquidação de IRC naquele montante e dos respectivos juros, no montante de 11 691 410\$00;

6. Com base na fiscalização referida supra, foi feita a respectiva informação, na qual, além do mais, consta que, relativamente à sucursal de Londres, "... a impugnante efectuou operações de compra

de títulos, com juro corrido líquido, discriminados no Anexo E, pelo que se conclui que a sucursal de Londres, juntamente com o valor dos respectivos títulos, pagou aos alienantes os montantes relativos aos juros corridos desde o último vencimento/data emissão, pelo seu valor líquido do imposto correspondente, tendo, portanto, efectuado a retenção deste.

Deste modo, o valor do imposto retido a título de IRC nas operações compra de títulos de dívida efectuados pela sucursal de Londres do BNU e que não foi entregue nos cofres do Estado, nos prazos legalmente previstos, ascende a 26 005 912\$00 pára o exercício de 1991. . .”.

7. Relativamente a 1991, as operações de compra de títulos referidas nos n.ºs 2, 3, 4 e 6 supra são as que constam com valores discriminados nos mapas de fls. 29 a 35.

8. Tais títulos foram contabilizados na conta 25101 Títulos Investimento - Rendimento Fixo da sucursal de Londres do BNU.

9. A impugnante não entregou ao Estado qualquer quantia a título de imposto retido na fonte por referência àquele montante pago aos alienantes.

Exposto o quadro factual disponível, cabe referir que a questão decidenda é a de saber se as operações de alienação de títulos de dívida antes do momento do vencimento dos juros respectivos, efectuadas pela sucursal de Londres do ora recorrente no ano de 1991, estavam, ou não, sujeitas a imposto sobre o rendimento.

Por diversas vezes, enfrentou esta Secção do STA semelhante questão, dando-lhe, sempre, a mesma resposta: os juros de títulos de dívida negociados, decorridos antes do seu vencimento ou reembolso, pagos pelo adquirente ao alienante aquando da transacção efectuada, são rendimentos de capitais tributáveis e sujeitos a retenção na fonte no acto do pagamento, nos termos dos artigos 1º e 6º, n.º 1, al. c) (versão original — 1992), e 91º do CIRS e 75º, n.º 1, al. c), e 6, do CIRC — cfr. acórdãos de 20 de Março último-recs. 25 805 e 26 763; 14 de Fevereiro p.p. — rec. 26 803; 03.X.2001 — recs. 25 376 e 25 954; 11.X.2000 — rec. 24 507; 03.V.2000 — rec. 24 585; e de 25.XI.1998 — rec. 22 923.

Perfilando-se, pois, jurisprudência reiterada e uniforme deste STA na matéria, decide-se, pelos fundamentos constantes do citado aresto de 14 de Fevereiro do ano em curso, de que se anexa fotocópia, negar provimento ao recurso — artigo 705º do Código de Processo Civil, *a fortiori* e *ex vi* artigo 2º, e), do CPPT.

Custas pelo Banco recorrente, com procuradoria de 50%.

Lisboa, 10 de Abril de 2001. — *Mendes Pimentel* (relator) — *Vitor Meira* — *Baeta de Queiroz*.

ANEXO

Recurso n.º 26803, de 14 de Fevereiro de 2002

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

A — O relatório:

1. O BANCO NACIONAL ULTRAMARINO S.A., com os demais sinais dos autos, dizendo-se inconformado com a sentença do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa (3º Juízo-2.ª Secção), de

26/10/2000, a qual julgou improcedente a impugnação judicial por ele deduzida contra a liquidação do IRS do ano de 1990, do montante de 4 953 967\$00, relativo a “juros decorridos”, dela recorreu para a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, pedindo a sua revogação e a anulação do acto tributário contenciosamente sindicado.

2. A Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, pelo seu acórdão de 25/09/2001, julgou-se hierarquicamente incompetente para conhecer do recurso por este ter por exclusivo fundamento matéria de direito. Em consequência desta decisão, e invocando o disposto no art. 47º, n.º 2, do CPT, pediu a recorrente a remessa destes autos para este Supremo Tribunal.

3. Nas suas alegações de recurso, a recorrente refuta o julgado pela 1ª instância com base nas razões que sintetizou na seguinte síntese conclusiva:

«1. O objecto da presente impugnação resume-se à questão de saber se os “juros decorridos”, fruto de tanta controvérsia doutrinária e jurisprudencial, são susceptíveis de serem considerados como um rendimento de capital, logo tributáveis.

2. Basta a simples leitura da douta decisão proferida para se verificar o tratamento singelo e simplista de que foi alvo, traduzido, aliás, e ao que se julga, numa inovadora e curiosa *qualificação* desta realidade.

3. E é tanta e tamanha a certeza do julgador que até recorre a uma fundamentação alternativa, ou seja, configura-a como pagamento de juros até essa data ou, sublinhe-se, como vencimento de juros por reembolso antecipado.

4. Todavia, não explica, naturalmente, como as compatibiliza, quer com a data de vencimento de juros constante do título quer com o apuramento do seu valor antes dessa data.

5. Dogmaticamente, é insustentável que se possa definir como rendimento de um bem um negócio jurídico que encerre a alienação do próprio bem que o gerou.

6. Assim, essa valorização patrimonial não é susceptível de ser tributada na data em que se verifica a venda do bem, uma vez que esse negócio não gera, em sentido jurídico próprio, um rendimento de capital.

7. Daí que tal realidade se não contivesse no âmbito da previsão da norma de incidência tributária dos rendimentos de capital, dado tratar-se de uma pura operação de compra de títulos da dívida pública, antes da data do seu vencimento, logo, definitiva e irreversível.

8. Assim, a interpretação feita pelo julgador do art. 6º, n.º 1, al. c), do CIRS, na medida em que considera compreendidos na sua previsão, a tributação dos juros vencidos ou decorridos, e ao atribuir-lhe este sentido normativo, ofende e viola o princípio da tipicidade tributária consignado no art. 103º da CRP, logo é inconstitucional.

9. Uma vez que, por força desse princípio, a actividade do intérprete não pode chegar a conclusões interpretativas que façam integrar na norma de incidência tributária realidades que objectiva e inequivocamente não são por ela abrangidas.

10. Ora, defendendo o julgador que os juros vencidos ou decorridos se continham na previsão dessa norma, é conferir à sua interpretação uma dimensão normativa ostensivamente oposta àquela que resultaria da análise e interpretação do seu elemento literal, que consigna, de forma expressa, que o imposto só é devido no momento do vencimento dos juros.

11. Acresce sustentar-se a improcedência da impugnação, pugnan-do-se pela atribuição à alteração legislativa introduzida pelo DL. n.º 263/92, a natureza de norma interpretativa, ou em alternativa, como parece ser paradigmático, no facto o ordenamento jurídico fiscal não proibir a aplicação de leis retroactivas.

12. Tal interpretação, não só ignora as razões que presidiram à dita alteração, patenteadas no seu relatório, como constitui a passagem de um autêntico atestado de ineficiência ao legislador, na medida em que consignou direitos e obrigações já existentes no ordenamento jurídico-fiscal.

13. Todavia, também esta interpretação das alterações introduzidas pelo DL. 263/92, de forma a considerá-las como normas interpretativas, é inconstitucional por violar o citado art. 103º da CRP.

14. Na verdade, o julgador através da atribuição dessa dimensão normativa ao preceito alterado pelo indicado DL, está a vincular o intérprete a aderir a esse sentido, que, excluindo outros sentidos possíveis, força a aplicação da norma a situações geradas antes da data da sua vigência, ou seja, aplica-a retroactivamente.

15. É pacífico que a tutela constitucional da proibição de aplicação retroactiva das leis fiscais depende do desrespeito, no caso concreto, do princípio da segurança jurídica.

16. Sendo inquestionável, na situação em apreço, que a tributação dos juros vencidos no momento da alienação dos títulos, não estava legalmente prevista no momento em que se verificaram essas operações — 1990 — nem era sequer previsível que esses factos se integrassem na norma de incidência dos rendimentos de capital.

17. Assim sendo, a dimensão normativa que lhe foi atribuída pelo julgador, por afectar o princípio da segurança dos cidadãos e destinatários dessa norma de incidência fiscal, torna essa aplicação retroactiva desconforme e proibida pelo citado preceito constitucional, logo igualmente inconstitucional.

18. Em resumo, quer a norma de incidência dos rendimentos de capital à data da ocorrência das operações de compra — 1990 apenas contemplava a tributação desses rendimentos no momento do vencimento dos juros, quer porque a sua alteração pelo DL. 263/92 se traduziu numa modificação ou inovação do regime jurídico vigente, *os juros decorridos ou vencidos* consubstanciam realidades que se não continham na previsão da norma de incidência tributária, verificando-se, por isso, a ilegalidade da liquidação impugnada e origina a sua consequente anulação, bem como a dos respectivos juros de mora, por força do disposto no art. 120º do Código de Processo Tributário.

19. De resto, sempre a interpretação dessa norma feita pelo julgador, no sentido de lhe atribuir um sentido e dimensão normativas, de forma a abranger na sua previsão e considerar como juro, a operação de venda dos títulos antes da data do respectivo vencimento e a conferir a natureza de norma interpretativa à alteração introduzida nesse preceito pelo DL. n.º 263/92, aplicando-a retroactivamente, são inconstitucionais, por ofenderem o princípio da tipicidade tributária, consagrado no art. 103º da CRP, uma vez que é afectado irreversivelmente o princípio da segurança dos cidadãos, o que também inquina a legalidade da liquidação impugnada e determina a sua consequente anulação, como se afigura ser de lei e de inteira justiça».

4. A recorrida Fazenda Pública não contra-alegou.

5. O Ex.mo Procurador-Geral-Adjunto neste Supremo Tribunal emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso pelas razões

expendidas no parecer do Ministério Público junto da 1.ª instância e da jurisprudência pacífica desta Secção tirada em numerosos casos idênticos.

B — A fundamentação:

6. A questão decidenda:

É a de saber se estão sujeitos a IRS os juros de títulos de dívida negociados em 1990, decorridos antes do vencimento ou reembolso, pagos pelo adquirente ao alienante a quando da transacção efectuada, nos termos do art. 6º, n.º 1, al. c), do CIRS, antes da redacção que lhe foi dada pelo DL. n.º 263/92, de 24/10.

7. A matéria de facto:

Não vindo impugnada a matéria de facto, nem havendo lugar à sua alteração, dá-se a mesma por assente nos termos em que ela foi decidida pela sentença da 1.ª instância, para onde se remete, nos termos dos arts. 716º, n.º 6, 726º, 749º e 762º do CPC.

8. O mérito do recurso:

8.1. A única questão que é objecto do recurso já foi apreciada e decidida por este Supremo em vários casos idênticos e em todos eles deu-lhes a mesma resposta — a de que os juros de títulos de dívida negociados, decorridos antes do vencimento ou reembolso, pagos pelo adquirente ao alienante a quando da transacção efectuada, são rendimentos de capitais tributáveis e sujeitos a retenção na fonte no acto do pagamento, nos termos dos arts. 1º e 6º, n.º 1, al. c), (na sua versão original, explicitada em 1992) e 91º do CIRS e art. 75º, n.ºs 1, al. c), e 6, do CIRC (1).

8.2. E muito embora esta solução não mereça o louvor de alguma doutrina (2) e de alguma jurisprudência dos tribunais inferiores na ordem hierárquica, não vemos razões suficientes para a abandonarmos, tanto mais que a mesma sempre se poderá ancorar, também, na axiologia postulada pelo princípio da igualdade consagrado no art. 13º da CRP, que também vincula no domínio da jurisdição, e que subjaz ao comando do n.º 3 do art. 8º do C. Civil, segundo o qual “nas decisões a proferir, o julgador terá em consideração todos os casos que mereçam tratamento análogo, a fim de obter uma interpretação e aplicação uniformes do direito”.

Por isso se reproduz aqui o essencial da argumentação que se expendeu no referido acórdão, de 3/5/2000, proferido no proc. n.º 24585, em que o aqui relator interveio como 1º juiz adjunto.

Escreveu-se, então, aí o seguinte:

“Ora, enquanto que o art. 6º/c, na redacção vigente ao tempo do facto tributário, preceitua considerarem-se rendimentos de capitais os juros... de títulos da dívida pública, obrigações, títulos de participação (e outros) emitidos por entidades públicas ou privadas e os demais instrumentos de aplicação financeira, o art. 1º prescreve incidir o IRS sobre o valor anual dos rendimentos... de capitais (n.º 1) e ficarem sujeitos a tributação tais rendimentos, quer em dinheiro, quer em espécie... seja qual for o local onde se obtenham, a moeda e a forma por que sejam auferidos.”

(1) Cfr. acórdãos de 25/11/98, 03/05/2000, 11/10/2000 e 3/10/2001, proferidos, respectivamente, nos procs. n.ºs 22 923, 24 585, 24 507, 25 376 e 25 954.

(2) Criticando o aresto de 3/5/2000, cfr. a anotação do Prof. Saldanha Sanches, in *Fiscalidade*, n.º 4, Outubro, 2000, págs. 57 e segs. Todavia, defendendo um sentido que se equivaile ao que veio a ser seguido por este Supremo, pode consultar-se Maria Teresa Veiga de Faria, *Rendimentos de Títulos de Dívida Pública e de Outros Títulos de Crédito Negociáveis — Sua Qualificação para Efeitos Fiscais*, CTF, n.º 364, págs. 189 e segs.

Um tal conjunto normativo configura o tipo legal de incidência do IRS sobre os rendimentos de capitais em termos estritamente económicos, em que o resultado -económico é o elemento essencial, do que resulta serem abrangidos no âmbito da previsão legal todos os factos que o permitam atingir, sejam negócios directos, sejam negócios indirectos⁽³⁾.

Usando, assim, a lei o conceito económico para definir o facto tributário, bastando-se com a colheita de rendimentos de aplicação de capitais por um sujeito passivo para que o preenchimento daquele seja satisfeito, excluindo a causa do percebimento dos mesmos da estrutura do tipo legal — (os rendimentos ficam sujeitos a tributação, seja qual for a forma por que sejam auferidos, reza o art. 1º/2 do CIRS), optou por uma base tributária que tanto prevenia, irrelevando-a, a adopção pelos particulares de esquemas negociais com o fim indirecto de se subtraírem à tributação (em que cabem os negócios fiscalmente menos onerosos), como abstraía, tornando-as irrelevantes, de causas como as da hipótese em apreço, em que o juro decorrido não é pago pelo devedor mutuário, mas por um terceiro, adquirente do título da dívida.

Opção legislativa que, ao acautelar a fiscalidade de evitações fiscais que a proliferação do comércio jurídico desencadeia (de que é exemplar este caso de compra e venda de títulos de dívida no mercado secundário da Bolsa de Valores), se inscreve na intenção de prover à eficiência funcional do sistema fiscal, na linha da realização dos princípios da igualdade e generalidade tributária e capacidade contributiva, constitucionalmente consagrados (arts. 106º e 107º da CR)⁽⁴⁾.

Anotando-se que na captação do sentido das normas aplicadas foram utilizados os critérios próprios da interpretação jurídica, os elementos literal, racional e teleológico, sendo através destes que se concluiu pela verificação de um tipo legal de incidência de conceito económico, sem recurso à regra hermenêutica da consideração económica, de carácter extranormativo, apesar desta ter hoje assento na lei, em caso de dúvida sobre o sentido das normas de incidência a aplicar, no art. 11º/3 da LGT⁽⁵⁾.

Cf. *Lei Geral Tributária, Comentada e Anotada*, de Leite de Campos, Benjamim Rodrigues e Jorge de Sousa, p. 54.

O sentido decisório alcançado já foi o de jurisprudência deste tribunal⁽⁶⁾ e harmoniza-se com o princípio do legislador razoável, consagrado no art. 9º/3 do CCivil, na medida em que contribui para fazer presumir acertada a asserção legislativa contida no preâmbulo do DL 263/92, de 24.11, de que as alterações introduzidas no art. 6º do CIRS por esse diploma são explicitações ao quadro legal vigente no domínio da qualificação dos rendimentos obtidos nas transacções de títulos de dívida.

Com efeito, pensar-se a norma de incidência em IRS e o respectivo facto tributário estruturados em função do resultado económico, que não por referência aos negócios jurídicos causais, desde a versão original do CIRS, ajuda a que as denotações de outros títulos de crédito negociáveis, enquanto utilizados como tais [art. 6º/1/c)] e fixações

⁽³⁾ Como escreveu Alberto Xavier, em *Manual de Direito Fiscal*, I, p. 175 e 278.

⁽⁴⁾ Cf., neste sentido, Sá Gomes, *Manual de Direito Fiscal*, II, p. 223 e ss.

⁽⁵⁾ Cf. *Lei Geral Tributária, Comentada e Anotada*, de Leite de Campos, Benjamim Rodrigues e Jorge de Sousa, p. 54.

⁽⁶⁾ cf. Ac. deste Secção. de 25.11.98. rec. 22 923., embora com diversa fundamentação.

de aspectos temporais e quantitativos da liquidação do imposto em caso de transmissões dos ditos títulos (art.6º/3), introduzidas pela redacção do diploma de 92, sejam entendidas como meras explicitações do regime legal em vigor, que não como inovadora ampliação da base de incidência tributária.

De todo o exposto resulta que os juros de títulos de dívida negociados em Bolsa, decorridos antes do vencimento ou reembolso, pagos pelo adquirente ao alienante aquando da transacção efectuada, são rendimentos de capitais tributáveis e sujeitos a retenção na fonte no acto do pagamento, nos termos dos arts. 1º, 6º/c (na sua versão original, explicitada em 1992) e 91º do CIRS e art. 75º/1/c e 6 do CIRC, pelo que a liquidação impugnada não padece de ilegalidade».

8.3. Além do referido, poder-se-á, ainda, juntar que a solução defendida de ver incluídos na hipótese da norma de incidência da al. c) do n.º 1 do art. 6º do CIRS, já na sua na versão originária, os juros dos títulos de dívida, mormente nos casos como o presente em que, de acordo com o probatório que ninguém pôs em crise, o alienante e o adquirente, isolaram, na formação do preço estabelecido, os elementos correspondentes ao valor do capital representado no título e o dos juros correspondentes ao tempo decorrido desde a data de emissão até à data da alienação e sobre estes fizeram incidir o imposto correspondente, pagando apenas os juros líquidos do imposto, é, também, aquela solução que mais se harmoniza com o conceito de mais valias que o CIRS acolheu. Na verdade, no seu art. 10º, este diploma substantivo conformou o tipo normativo das mais valias em função essencialmente de duas características: uma, a existência de um ganho ocasional ou fortuito; a outra, a associação desse ganho ocasional a uma orientação preferencial do agente económico pela obtenção de tais ganhos, na aquisição de certos bens ou direitos que são economicamente adequados a propiciá-los, embora relevando apenas dentre destes os taxativamente indicados. Ora, numa situação em que o mercado económico, na formação do preço dos títulos, funciona assente numa regra de isolamento do valor do capital incorporado no título relativamente ao valor que corresponde ao rendimento certo, ainda que no caso de certos títulos possa ser variável, gerado pelo título durante certo período, não é possível afirmar que o aforrador procure, preferencialmente, aí, a valorização patrimonial fortuita ou ocasional. O que o aforrador, em tais situações, procura é predominantemente o rendimento certo expresso pelo juro, ainda que esse rendimento possa estar caracterizado, não por uma taxa de juro anual fixa, ou até variável, de vencimento anual, como acontece nas emissões de obrigações ao par, mas por uma diferença entre o valor de emissão (valor do desconto) e o valor de reembolso do título (valor nominal), como acontece nos Bilhetes do Tesouro, ou de títulos emitidos com um prémio de reembolso ou de amortização em que a emissão é feita pelo valor nominal e o reembolso ou amortização por um valor superior a ele. Nestes casos não se afigura axiologicamente certo configurar estes rendimentos como correspondentes a qualquer área de mercado em vista de cuja obtenção os sujeitos económicos se tenham motivado. Ao contrário do que é presuposto no raciocínio da recorrente (conclusão 6ª), os rendimentos não são gerados pela alienação dos títulos, mas sim pelos próprios títulos enquanto representantes de um valor de capital, surgindo a venda apenas como um facto que evidencia, nessa actualidade, o recebimento de um rendimento que, fora dessa alienação, apenas seria recebido mais tarde.

8.4. Mas dir-se-á que o próprio legislador admitiu, no art. 10º, n.º 2, al. a), do CIRS, a existência de mais valias na alienação de obrigações e de outros títulos que quis ver excluídas da tributação e que, havendo de dar-se um sentido útil a tal expressão, têm, obrigatoriamente, de existir situações de títulos que não caibam na hipótese da norma de incidência do art. 6º, n.º 1, al. c), do CIRS, sob pena de estarmos perante um preceito incongruente. Não se afasta essa objecção. Na multiplicidade de formas que a emissão das obrigações e dos títulos de dívida pode revestir, num tempo de constante mutabilidade da economia e das suas regras, bem pode acontecer haver títulos cuja aquisição seja orientada preferencialmente para a possível obtenção de rendimentos aleatórios ou fortuitos, como os respeitantes a obrigações cujo valor esteja indexado ao valor de cobrança de outras obrigações ou responsabilidades de que seja credora a emitente dos títulos. Fora desse âmbito estarão certamente aquelas obrigações cuja aquisição seja feita segundo um valor imediatamente determinável e sem risco relevante, segundo as regras normais de mercado e em tempos de estabilidade económica nos quais os riscos de recessão ou inflação são esconjurados por todas as economias e Governos.

Por outro lado, acresce que não existem razões, sejam de ordem sistemática interna do preceito do art. 6º, n.º 1, al. c), do CIRS, sejam de ordem axiológica, económica, financeira ou fiscal, para destrinçar, para efeito da sujeição ao imposto como rendimentos de capital, os juros que são pagos pelo adquirente ao alienante numa transacção ocorrida antes do prazo de reembolso, e que esses sujeitos isolam para fins de fixação do preço global e em que até os apuram em termos de ser líquido do respectivo imposto, daqueles outros que são pagos aquando da altura do reembolso. Ora, acontece que estes juros denominados de prémios de amortização ou de reembolso estão expressamente referidos como estando sujeitos ao imposto.

8.5. Argumenta o recorrente que uma tal solução é inconstitucional por ofensa aos princípios da tipicidade fiscal e da não retroactividade fiscal. Mas não tem razão alguma.

É certo que a nossa Constituição acolheu, desde a sua versão originária, o princípio da tipicidade fiscal, estando vertido ao tempo da ocorrência dos factos tributários, no art. 106º, n.º 2. Segundo ele, todo o critério de tributação tem de constar de lei do parlamento ou de decreto-lei emitido sob autorização do mesmo [art. 168º, n.º 1, al. i)], seja relativo à incidência objectiva ou subjectiva, seja relativo à taxa, aos benefícios fiscais ou às garantias dos contribuintes. O tipo tributário tem de ser conformado ou construído pela lei e apenas por ela. Cingindo-nos à incidência objectiva — que tal é o terreno onde se situa a questão colocada pelo recorrente —, esse princípio demanda que só o legislador possa seleccionar o facto tributário e definir os seus contornos normativos. Só que a construção do tipo escolhido, até pelas exigências da generalidade e da abstracção, reclama, por vezes, que o legislador tenha de lançar mão de conceitos abrangentes ou polissémicos, de conceitos mais ou menos determinados. Cabe ao aplicador do direito, com base nas regras de hermenêutica, como as acima referenciadas, descortinar qual o leque de sentidos normativos que tais conceitos escondem e apurar se determinada realidade fáctico-jurídica é susceptível de ser neles enquadrada. E nesse trabalho o intérprete poderá chegar, segundo a linguagem de J. Baptista Machado ⁽⁷⁾, a um dos seguintes resultados

⁽⁷⁾ Cfr. *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*, 1990, págs. 185.

de interpretação: a uma interpretação declarativa, extensiva, restritiva, revogatória ou ab-rogante e enunciativa. Qualquer destes resultados não está proibido pelo princípio da tipicidade. Este princípio apenas repudia a aplicação analógica da lei tributária relativa aos elementos essenciais dos impostos.

Ora, no caso, a interpretação a que se chega é manifestamente uma interpretação declarativa. O sentido elegido quanto à compreensão normativa do termo verbal dos *juros*, que é utilizado no texto legal, corresponde directa e claramente a um dos sentidos possíveis que o mesmo texto comporta, como acima se demonstrou.

8.6. E também não existe qualquer violação do princípio da não retroactividade das leis fiscais relativas aos elementos essenciais dos impostos, entendido este, então, como abarcando apenas a proibição de uma retroactividade arbitrária, intolerável, opressiva ou causadora de uma violação demasiado acentuada do princípio da confiança do contribuinte. E não existe porque o sentido a que se chegou é, desde logo, um dos sentidos que o texto da analisada norma originária do CIRS propicia e que todos os outros instrumentos de indagação do seu sentido normativo que se deixaram referidos apoiam. Não precisava o intérprete de se socorrer do DL. n.º 263/92, de 24/11, para chegar à fixação do sentido que o tribunal elegeu. Nesta perspectiva, essa orientação não pode ser considerada como inverosímil ou imprevisível, de modo a que o contribuinte se possa ter como chocante ou intoleravelmente surpreendido por ela ⁽⁸⁾. A referência a este diploma apenas está feita para fundamentar uma maior convicção quanto à correcção do juízo interpretativo feito pelo tribunal relativamente ao sentido da norma originária aplicada, que não para com base nele sujeitar os factos ocorridos à tributação. Daí que se tenha acima afirmado que “. . . as alterações introduzidas no art. 6º do CIRS por esse diploma são explicitações ao quadro legal vigente . . .”.

8.7. A sentença recorrida fundamentou-se numa argumentação que se situa na linha do que vem de ser exposto. Por tal razão, ela merece ser confirmada.

C — A decisão:

9. Destarte, atento tudo o exposto, acordam os juízes deste tribunal em negar provimento ao recurso e confirmar a douda sentença recorrida. Custas pelo recorrente, como procuradoria de 50%.

— Lisboa, 14 de Fevereiro de 2002. — *Benjamim Rodrigues* (relator) — *Fonseca Limão* — *Mendes Pimentel*.

Acórdão de 10 de Abril de 2002.

Assunto:

Taxa. Imposto. Aumento de valor. Princípios da proporcionalidade e confiança.

⁽⁸⁾ Cfr. entre muitos sobre a questão da retroactividade das leis fiscais, o acórdão do T.C. n.º 620/98, de 3/11/98, publicado no *D.R. II Série*, de 18/3/99.

Doutrina que dimana da decisão:

- I — O aumento em montante significativo de uma taxa de um ano para o outro não transforma só por si tal taxa em imposto, nem permite por si só afirmar que foram violados os princípios da proporcionalidade ou da confiança.*
- II — Inexistindo no probatório elementos que permitam apreciar a eventual violação de tais princípios, haverá que ampliar a matéria de facto fixada em ordem a tal apreciação.*

Recurso nº 25920. Recorrentes: Câmara Municipal de Sintra e Auto Quintério - Sociedade de Lavagens Automáticas, L.^{da} Recorridas: as mesmas. Relator: Exm^o Juiz Cons^o Dr. Vítor Meira.

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

”Auto Quintério - Sociedade de Lavagens Automáticas, L.^{da}” impugnou judicialmente a liquidação da taxa relativa a instalações abastecedoras de carburantes líquidos, ar e água que lhe foi efectuada pela Câmara Municipal de Sintra relativa aos meses de Janeiro e Fevereiro de 1996, invocando a sua desproporcionalidade e considerando a quantia exigida como um verdadeiro imposto.

Por sentença da M.^{ma} Juíza daquele tribunal foi a impugnação julgada procedente e declarada a nulidade da referida taxa por violação manifesta e grosseira dos princípios da proporcionalidade, boa-fé e confiança.

Inconformada com tal decisão recorreu a Câmara Municipal de Sintra para o Tribunal Central Administrativo que negou provimento ao recurso e confirmou a sentença recorrida.

Deste acórdão recorreu a Câmara Municipal de Sintra para este Supremo Tribunal Administrativo e, como recurso subordinado, a impugnante.

Pela Câmara Municipal de Sintra foram apresentadas as seguintes conclusões das alegações:

1 - Andou mal a decisão recorrida de 12 de Dezembro de 2000 proferida pelo Tribunal Central Administrativo ao negar provimento ao Recurso interposto da sentença que julgou procedente a impugnação deduzida por Auto-Quitério Sociedade de Lavagens Automáticas L.^{da}, mantendo a sentença proferida pelo Tribunal Tributário de 1.^a Instância.

2 - Considerou-se no aliás douto acórdão recorrido que apesar de em causa nos presentes autos estar de facto a liquidação de uma taxa e não de um imposto, e que o seu lançamento pelo Município está devidamente fundamentado, entende que os critérios utilizados para a liquidação implicam a ilegalidade da mesma.

3 - Entende que ao basear-se no índice anual de preços no consumidor publicado no I.N.E. para a actualização dos valores das taxas está-se a esquecer e a desprezar-se o carácter sinalagmático da taxa não se importando com a sua contraprestação.

4 - Entende a recorrente que existe sinalagma e o aumento verificado das taxas não foi desproporcional pois obedeceu a critérios vários.

5 - A taxa liquidada à recorrente é a contrapartida pela utilização que esta faz da via pública.

6 - E é também a contrapartida pela concessão de uma licença de funcionamento do posto de abastecimento explorado pelo recorrente.

7 - As instalações de combustíveis comportam uma enorme e permanente sobrecarga e factor de risco ambiental quer em termos imediatos quer em termos futuros e são também um factor de risco público.

8 - Mais do que vantagens estas instalações geram, para o município, uma enorme sobrecarga ambiental que determinou a necessidade de adaptar estruturas e serviços municipais especializando-os de modo a que os factores de risco ambiental, urbanístico e de segurança social que aquelas instalações dão origem sejam convenientemente ponderados, previstos e minimizados.

9 - A instalação de uma bomba de gasolina representa um factor poluidor e de risco enorme, é um desgaste para o domínio público em termos imediatos e futuros.

10 - Atendendo a que os montantes dessas taxas destinam-se à protecção e melhoria do domínio público, justo é que quem polui mais pague mais.

11 - Tem aqui plena aplicação o princípio do poluidor-pagador [art.º 3.º al. a), parte final e art.º 27.º, n.º 1 al. h), da Lei de Bases do Ambiente].

12 - Entre as atribuições das Autarquias Locais encontram-se a salubridade e o saneamento básico e a defesa e protecção do meio ambiente e qualidade de vida do respectivo agregado populacional [art.º 2.º, als. d) e i), do D.L. 100/84, de 29.03].

13 - Igualmente a Lei de Bases do Ambiente atribui ao Governo, Administração Regional e Local competências no âmbito da implementação das medidas necessárias à prossecução dos fins aí previstos (art.º 37.º, n.º 2, da Lei de Bases do Ambiente).

14 - O aumento das taxas referentes às instalações abastecedoras de carburantes líquidos e gasosos operado pelo Município de Sintra em 1989 não é desproporcional. Teve em linha de conta vários factores como sejam a inflação, a utilização de um bem do domínio público, o desgaste ambiental no domínio público pela utilização dessa estrutura, os custos inerentes à adaptação das estruturas e serviços prestados, os custos relativos às diligências que precedem a concessão da licença de funcionamento de um posto de abastecimento, o princípio do poluidor-pagador, entre outros.

15 - A quantia em causa não pode deixar de ser qualificada como taxa e não como imposto razão pela qual se lhe aplica o regime previsto no n.º 2 do art.º 22.º da Lei 1/87, de 6.01, e não há qualquer ilegalidade na sua liquidação pelo que deve ser mantida..

16 - Trata-se de um acto de liquidação de uma taxa e a abertura da via contenciosa não é directa, a lei exige uma reclamação graciosa prévia do acto de liquidação, sendo essa decisão prévia que abre a via contenciosa através de recurso dessa. decisão.

17 - Na verdade o recorrido não teve qualquer intenção de reclamar, uma vez que na sua petição de impugnação não assaca qualquer vício ao acto de liquidação, não fundamenta de facto ou de direito de modo a sustentar um qualquer pedido, nem se dirige ao órgão que seria competente para dela conhecer.

18 - Entende a recorrente e por isso levanta a questão uma vez mais que não foi deduzida qualquer reclamação contra a liquidação da taxa em causa, o recorrido apenas se limita a apresentar a impugnação judicial contra a liquidação junto da autarquia local.

19 - Faltando um pressuposto processual ou condição de procedibilidade - a dedução prévia de reclamação - consequentemente deverá ser rejeitada a impugnação judicial por ilegal interposição.

A impugnante contra alegou, formulando as seguintes conclusões:

1. O douto acórdão recorrido fez justiça ao negar provimento às pretensões da Câmara Municipal de Sintra.

2. Em mais uma tentativa de negar a evidência até a exaustão, insiste a CMS em invocar argumentos já foram objecto de apreciação nos presentes autos noutra instância, concretamente no STA, e pelos mesmos oportunamente rebatidos.

3. A Recorrente, desde o início, invocou todos os vícios formais incompetência etc. que tinha de invocar como forma de negar a evidente inconstitucionalidade da taxa a que se alude nos autos.

4. Faltava-lhe uma tentativa: a pretensa ilegalidade na apresentação da impugnação.

5. Fê-lo em sede de recurso, o qual foi julgado procedente, tendo o TCA dado razão à Recorrente quando esta alegou a falta de um pressuposto processual - a dedução prévia de reclamação administrativa.

6. Deste acórdão recorreu a ora Recorrida para o Supremo Tribunal Administrativo, o qual considerou cumprido o referido pressuposto processual e mandou o Tribunal a quo conhecer do mérito da caso, sendo que este veio a confirmar a sentença do Tribunal de 1.ª Instância.

7. Não conformada com o resultado e em total desrespeito pelo princípio do caso julgado, vem novamente a CMS questionar a falta de dedução da reclamação graciosa perante o órgão autárquico competente e bem assim apresentar outros argumentos absolutamente extemporâneos e infundados e que têm que ver com o alegado substracto de protecção do ambiente municipal!

8. Alega a CMS que para além dos aumentos terem obedecido a critérios de actualização segundo o índice anual de preços no consumidor publicado pelo I.N.E., os mesmos se justificam pelo desgaste ambiental que tais instalações alegadamente impõem ao município.

9. Por dever de patrocínio, e em termos sucintos, a ora Recorrida pretende reafirmar a sua posição.

10. Considera que os aumentos das taxas em mais de 900% de um ano para o outro violam frontalmente o princípio da proporcionalidade, consagrado constitucionalmente, princípio esse que deve imperar na fixação das taxas pela autarquia (art.º 266º, n.º 2, da Constituição Portuguesa) e que ao não ser respeitado transforma o tributo em autêntico imposto.

11. A apresentação de impugnação é um falso argumento pois que é sabido que já foi definitivamente resolvida nos presentes autos.

12. Acresce que por acórdão do STA n.º 24806 datado de 4 de Outubro de 2000 a mesma questão foi já apreciada definitivamente em favor da ora Recorrida.

13. Assim não pode a mesma questão ser reapreciada nos autos sob pena de violação do princípio do caso julgado formal.

14. Tendo a perfeita consciência de que não existe justificação para os aumentos, vem agora alegar que os mesmos se justificam pelo desgaste do meio ambiente da edilidade.

15. Salvo o devido respeito, o que resulta de tal argumentação é que a CMS criou um tributo novo dissimulado sob a capa da taxa de ocupação em questão, o que ofende o princípio da legalidade e o seu corolário da tipicidade a que estão também sujeitas as taxas.

16. De acordo com o princípio da tipicidade, nenhuma taxa pode valer se não estiver directa e claramente determinada na lei ou em regulamento conforme com a lei, em estrito respeito pelos princípios da selecção, do exclusivismo, da determinação, da proibição de discricionariedade e do *numerus clausus*.

17. Trata-se de um imperativo da segurança jurídica que deve estar subjacente a qualquer receita coactiva.

18. Ora, decorre do exposto que não é legítima a criação de uma taxa nos moldes propostos pela CMS assente numa qualquer interpretação - actualista!? - em que não se definiram inequivocamente, como está a vista, os pressupostos tributários.

19. Acresce que este novo tributo criado, na medida em que não implica em particular para a CMS qualquer prestação pública por banda da CMS, ou seja, na medida em que não assenta na existência de sinalagma, uma vez que é alegadamente uma consequência da prossecução de política de protecção ambiental levada a cabo pelo Município, reveste a natureza de imposto e como tal, é inconstitucional, uma vez que na sua criação foram preteridas as regras de competência legislativa consagradas na Constituição.

20. Com efeito, no que respeita às implicações de segurança e ambientais da instalação e licenciamento de um posto de abastecimento importa referir que nem a CMS nem qualquer outro município tem competência fiscalizadora ou outra, já que a entidade competente nesta matéria é a Direcção-Geral de Energia, aliás conforme o estipulado no Decreto-Lei n.º 246/42, de 30 de Outubro, que aprovou o regulamento de construção e exploração de postos de abastecimentos de combustíveis e o Decreto-Lei n.º 302/95, de 18 de Novembro, que introduziu algumas alterações ao primeiro.

21. É que, ainda assim sempre se dirá que a CMS estaria a aplicar um imposto e não uma taxa pois que a natureza das taxas em causa e os indicadores em que assenta o seu cálculo não permitem imputar a cada posto de abastecimento de combustível a sua exacta quota-parte na responsabilidade pela poluição, o que significa que não há sinalagma.

22. Em resumo, é lamentável que a CMS venha utilizar o argumento da protecção do ambiente, que é uma causa que todos nós temos obrigação de tomar como nossa e respeitar, para justificar a entrada abusiva de mais uns milhares de contos nos seus cofres.

23. De referir que já o STA e este TCA tiveram oportunidade de apreciar questão idêntica relativamente a postos de abastecimentos no município de Sintra, tendo julgado improcedente a argumentação da CMS. Por comodidade aqui se indica o acórdão proferido em 20/02/01 pela 2.ª Secção do TCA no âmbito do recurso 3224/00 em que foi analisada e resolvida a questão ambiental.

No seu recurso formulou a "Auto-Quitério" as seguintes conclusões:

1. No douto acórdão do TCA foi feita justiça, mas a ora Recorrente entende que poderia ter ido mais além nas suas conclusões e por esse motivo vem interpor recurso subordinado ao abrigo do disposto no art. 682º do Código de Processo Civil aplicável *ex vi* do art.º 2º do Código de Processo Tributário.

2. A Recorrente não se conforma com o facto de não ter sido julgado procedente o vício da violação do princípio da proporcionalidade consagrado no art.º 266º, n.º 2 da Constituição da República Portuguesa.

3. Tal julgamento assentou em manifesta contradição entre a decisão e os factos que a mesma deu como provados o que desde logo invalida o douto acórdão recorrido.

4. Com efeito, considerou o TCA que não havia sido produzida prova nos autos de que no ano anterior à entrada em vigor da tabela de taxas de 02/12/89 a impugnante apenas pagasse de taxa por cada bomba de combustíveis, a quantia de 30.000\$00 e considerou não ser possível aferir dá existência ou não de uma desproporção entre os aumentos das taxas e a contraprestação da CMS.

5. Porém, no mesmo acórdão é dito a fls. 10, parágrafo 2, n.º 3: “A Câmara Municipal de Sintra criou uma taxa de ocupação do domínio público, de instalações abastecedoras de carburantes líquidos e gasosos cujo valor em 1988, por cada bomba de combustível e por ano era o seguinte: a) instaladas inteiramente na via pública: 30.000\$00.”

6. A Recorrente entende ainda que contrariamente ao decidido, há no caso dos autos uma clara ofensa do princípio da proporcionalidade, e lembra que em douta sentença, o Tribunal de 1.ª Instância havia admitido a respeito da desproporção entre os aumentos ocorridos e os serviços alegadamente prestados pela CMS que: “...Ponderando, em relação de adequação, o interesse público e as utilidades proporcionadas pela Administração de mera faculdade de ocupação do terreno... a medida adoptada de aumentar a taxa em 900% por deliberação de 1989 resulta destituída de qualquer nexo de proporcionalidade.” (Cfr. sentença do Tribunal de 1.ª Instância de 23/01/99).

7. Concluiu aquele Tribunal que: “O que constitui, de acordo com as razões de direito supra expostas, violação manifesta e grosseira dos princípios da proporcionalidade, da boa-fé e da confiança, a que a actividade administrativa está submetida, inquinando o acto da liquidação de vício de violação de lei passível de declaração de nulidade nos termos previstos n.º ad. 133, n.º 2, al. d), do Código do Procedimento Administrativo. (Cfr. sentença do Tribunal de 1.ª Instância de 23/01/99)

8. Também o TCA já teve oportunidade de apreciar da incompatibilidade das normas onde se prevêm as taxas e das liquidações que originaram os presentes autos com os princípios constitucionais da proporcionalidade, da boa-fé, da igualdade e o da livre iniciativa dos particulares - tendo concluído pela ocorrência da violação desses princípios, máxime; o dá proporcionalidade.

9. A mais relevante característica distintiva das taxas reside no carácter bilateral (sinalagmático) da prestação devida, pelo que, não basta uma contrapartida de carácter genérico, é absolutamente necessário que haja uma contraprestação individual exigível pelo devedor.

10. Do ponto de vista económico, só casualmente se verificará uma equivalência precisa entre prestação e contra prestação, entre o quantitativo da taxa e o custo da actividade pública, ou o benefício auferido pelo particular.

11. Porém, é de extrema importância deixar aqui nota de que o elemento comparativo económico serve hoje cada vez mais como indicador de segurança dos particulares contra eventuais abusos nos valores cobrados pelas taxas.

12. Com efeito, quer a maior parte da doutrina, quer a jurisprudência entendeu hoje que a equivalência jurídica encontra alguns limites, considerando que não há taxa mas sim imposto, quando os

montantes cobrados a título de taxas sejam exageradamente elevados, isto é, quando não haja um mínimo de proporcionalidade entre o que é pago e o que se recebe.

13. Nesses casos em que haja lugar a uma tão intensa desproporcionalidade, já não se pode dizer que haja qualquer espécie de equivalência jurídica mas sim fiscalidade oculta.

14. Ora, no caso em apreço, ocorreu um aumento intolerável e injustificado das taxas de 30 para 300 mil escudos por bomba, pelo que no caso sub Júdice estamos perante um imposto de génese ilegal e inconstitucional e não perante uma taxa.

15. Ainda que não se considere procedente o vício da inconstitucionalidade orgânica decorrente da transmutação da taxa em posto, o que apenas se admite por dever de patrocínio, sempre se dirá que as normas em que assentam as taxas impugnadas e bem assim as respectivas liquidações violam os princípios constitucionais da igualdade, da justiça, da proporcionalidade e da boa-fé consagrados nos artigos 18.º e 266.º da CRP.

16. A licença de uso privativo do domínio público constitui um título de fruição de propriedade pública, constitutivo de mera faculdade de ocupação, sendo que através do licenciamento em causa a Administração potencia a extracção de potencialidades acessórias nos bens da sua dominialidade beneficiando por esta via a prossecução do interesse público do abastecimento de carburantes às populações dando assim satisfação concreta às necessidades colectivas destas.

17. O exercício dos poderes de uso privativo que derivam do direito subjectivo público de utilização do domínio público tem normalmente como contrapartida o pagamento de uma taxa pelo particular autorizado.

18. Ora, aceite que os bens de domínio público são meios de acção administrativa submetidos à disciplina do direito público, as decisões da Administração que colidam com direitos subjectivos ou interesses legalmente protegidos dos particulares só podem afectar essas posições em termos adequados e proporcionais aos objectivos. a realizar (cfr. artigo 5.º do CPA).

19. Como corolários deste princípio e no confronto com a esfera jurídica do particular, a actuação administrativa deve apresentar-se adequada, necessária e proporcional em sentido estrito, ou seja, proporcional e justa em relação ao benefício alcançado para o interesse público, pois não é por mero acaso que o princípio da proporcionalidade também é conhecido por princípio da proibição do excesso pois que se trata de controlar a relação de adequação medida - fim, como ensina Gomes Canotilho, *Direito Constitucional*, Almedina, 6.ª ed., pp. 382 a 384.

20. No caso a que se reportam os autos, uma vez que se pressupõe a utilização de um bem do domínio público, poderia aceitar-se que as taxas em causa configurariam uma taxa de ocupação face à circunstância de ocorrer uma cedência de espaço público para os fins prosseguidos pela Recorrente, admitindo que fosse esta quem explora o posto.

21. Ora, em termos do citado princípio da proporcionalidade, não obstante resultar claro nos autos que no ano anterior ao da entrada em vigor da tabela de taxas se pagava apenas 30.000 escudos a título de taxas e passou a pagar 300.000 escudos, o que por si só implica uma desproporção manifesta, pode-se dizer, além disso, que a mera circunstância de a edilidade taxar cada bomba de carburante em

300.000\$00 a partir de 1989, valor actualizável segundo o índice anual de preços no consumidor publicado pelo INE, gera ilegalidade da norma impugnada.

22. Com efeito, ao utilizar este critério, a norma onde se prevê a taxa esquece e despreza em absoluto o carácter sinalagmático da taxa, pois, na verdade, ignora a respectiva contraprestação consistente no fornecimento de um espaço público para exercício da actividade da Recorrente e que objectivamente tem um determinado número de metros quadrados (sendo a cedência deste número de metros quadrados a „sua contraprestação na relação pela qual tem direito à exigência da taxa), o que viola também o art.º 4º da Lei Geral Tributária.

23. O critério de aplicação da taxa consoante o número de bombas de carburante colide mesmo com o próprio direito de livre iniciativa salvaguardado no artigo 61.º da CRP.

24. A Administração Pública e os particulares devem agir e relacionar-se seguindo as regras da boa fé (artigo 6.º-A do CPA), devendo a Administração abster-se de comportamentos em contradição com o comportamento anterior quando este seja apto a criar a convicção no destinatário dos actos da administração de que não e lhe seguirá uma actuação contraditória gerando também por esse motivo a confiança em que a Administração irá prosseguir na mesma linha de actuação.

25. Confia-se a digna tutela e protecção legal pela proibição de venire contra factum proprium, de contradição directa entre a situação jurídica originada pelo factum proprium praticado e o comportamento subsequente, em negação da actuação anterior, como ocorreu no caso dos autos, pelo facto de a CMS se ter absterido de exigir o pagamento das taxas dos anos de 1989 a 1994, criando por isso a expectativa jurídica de que os valores em causa iriam ser revistos, tanto mais que até se constituiu uma comissão para estudar e apresentar um relatório sobre a matéria com proposta de novas tabelas.

26. No sentido de que a taxa em causa viola os princípios da justiça, da proporcionalidade e da boa-fé vão aliás os doutos pareceres dos Drs. Robin de Andrade e do Prof. Saldanha Sanches juntos aos autos e aqui se dão por inteiramente reproduzidos.

27. As taxas a que se reportam os autos configuram ainda em si mesmas uma violação do princípio da igualdade pois que nos demais casos de taxas devidas por ocupação do domínio público da CMS não se utilizam critérios que apelem a manifestações de capacidade contributiva mas sim, como é mais adequado, a metros quadrados, como sucede vg. no caso das licenças de ocupação da via pública para apoio a obras.

A Câmara Municipal de Sintra contra-alegou, formulando as seguintes conclusões:

1 - Surge o presente recurso subordinado do acórdão do Tribunal Central Administrativo o qual julgou improcedente o recurso interposto pelo Município de Sintra, sem que, no entanto, no entender do recorrente tivesse contemplado o vício de violação do princípio da proporcionalidade.

2 - Salvo o devido respeito, que é muito, a douta decisão do TCA deve ser apreciada em sede de recurso interposto e com apreciação das alegações já apresentadas sem que se aprecie esta questão da proporcionalidade porquanto entende-se que não há qualquer contradição a ser atendida e por isso não há qualquer sustentação para o recurso interposto o qual deve ser rejeitado.

3 - Pois que deverá entender-se que os factos dados como provados são distintos dos que pretende ver assentes pelo recorrente, não existindo qualquer contradição entre os mesmos e as conclusões que daí retira o M.^{no} Juiz.

4 - Em causa está a aplicação de uma taxa referente a uma instalação abastecedora de carburantes líquidos, ar e água pela ocupação da via pública.

5 - Em apreço está a questão de saber da idoneidade do critério utilizado para a qualificação jurídica do tributo em causa, estando assentes, por provada a factualidade às mesmas respeitante, as questões relativas a propósito da existência de sinalagma e contraprestação específica.

6 - A questão em apreço é a de saber se os aumentos verificados são ou não injustificados e intoleráveis e se, sendo-o, em consequência os tributos perdem a sua natureza de taxa transmutando-se em impostos.

7 - Entende-se que as quantias liquidadas consubstanciam uma verdadeira taxa, sendo evidente, e dado por assente, o sinalagma existente entre o seu pagamento e a contrapartida prestada pelo Município e os aumentos verificados não conferem outra natureza ao tributo liquidado, mantendo-se as taxas devidas.

8 - E foi em estrita obediência à lei que a Assembleia Municipal decidiu aprovar nova tabela de taxas de acordo com a autorização conferida pelo art.º 39.º, n.º 1, al. d), do D.L. 100/84 e 11.º, al. c), da Lei 1/87 de 6/01.

9 - A utilização do domínio público por particulares - uso privado - depende do consentimento prestado por parte da administração através da concessão de uma licença, a qual permite a satisfação de necessidades colectivas concretas - o abastecimento de carburantes pelas populações.

10 - Pressupõe-se a actividade administrativa de prestação de um serviço remoção de um limite jurídico à actividade dos particulares ou utilização de bens do domínio público por trás da taxa.

11 - Analisando a argumentação do recorrente conclui-se que entende estar em causa um imposto apenas e só por causa dos aumentos verificados, que na sua óptica são desproporcionados e exagerados.

12 - O aumento verificado não é susceptível de converter uma taxa num imposto.

13 - As actualizações verificadas à Tabela da Taxas e referentes às instalações abastecedoras de carburantes líquidos e gasosos operado pelo Município de Sintra em 1989 não é desproporcional, tendo obedecido a critérios.

14 - Teve em linha de conta vários factores como sejam a inflação, a utilização de um bem da domínio público, o desgaste ambiental no domínio público pela utilização dessa estrutura,, os custos inerentes à adaptação das estruturas e serviços prestados, os custos relativos às diligências que precedem a concessão da licença de funcionamento de um posto de abastecimento, o principio do poluidor-pagador, entre outros.

15 - Para além disso, a actualização dos valores previstos na Tabela de Taxas de 1989 vem prevista no art.º 79.º e remete para o índice de preços ao consumidor publicado pelos Instituto Nacional de Estatística.

16 - E não foi violado qualquer princípio constitucional da confiança e boa fé pois que esse aumento era esperado e na proporção verificada.

17 - O pagamento dessas taxas tornou-se obrigatório desde a entrada em vigor da tabela de taxas a qual se encontra aprovada em obediência à lei e ao direito.

18 - Essa liquidação não é susceptível de ser suspensa nem à mesma podem ser abertas excepções.

19 - O não aumento durante alguns anos não poderia, naturalmente, criar a expectativa que os valores não eram devidos e que os mesmos não iriam ser actualizados, adequando-os à situação económica existente à data da revisão dos mesmos.

20 - Não foram afectados, porque respeitados num mínimo considerado suficiente, os direitos e expectativas legitimamente fundadas dos cidadãos.

21 - Não podemos esquecer que as instalações de combustíveis comportam uma enorme e permanente sobrecarga e factor de risco ambiental e são igualmente factor de risco público que não pode deixar de ser ponderado.

22 - Uma qualquer bomba de combustíveis representa um factor poluidor e de risco enorme, representado um desgaste para o domínio publico, pois trata-se de uma actividade potencial ou efectivamente poluidora.

23 - Mais do que vantagens para o Município geram uma sobrecarga ambiental a qual implicou adaptar estruturas e serviços municipais, especializando-os e modo a minimizar os riscos ambiental, urbanístico e de segurança, muito maiores hoje em dia que em 1989, como acontece com as exigências decorrentes dos objectivos qualidade de vida do agregado populacional e de defesa e protecção do meio ambiente.

24 - Tudo isto ponderado o aumento verificado é proporcional e adequado, mantendo-se exigíveis as taxas em apreço pelo uso privativo de terrenos sito no domínio público, existindo sinalagma existente entre o seu pagamento e a contrapartida prestada pelo Município e os aumentos verificados não conferem outra natureza ao tributo liquidado.

Pelo Ex.^{mo} Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal Administrativo foi emitido parecer no sentido do não provimento do recurso por a questão da reclamação necessária para abrir a via contenciosa já ter sido apreciada por este Supremo Tribunal Administrativo por decisão transitada, por um lado, e por a recorrente ter deixado incólume a questão de se tratar de verdadeiro imposto em violação das regras da sua criação. Quanto ao recurso subordinado entendeu que o mesmo estava prejudicado e nem devia ter sido admitido por o recorrente não ter ficado vencido.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

O acórdão recorrido fixou a seguinte factualidade:

1. Por ofício de 19 de Dezembro de 1995, a Câmara Municipal de Sintra notificou a A. para proceder ao pagamento, durante os meses de Janeiro e Fevereiro de 1996, de 1.592.880\$00 (fls. 13).

2. A título de taxa pela instalação de um posto de abastecimento de carburante líquido, ar e água que a A. explora e se situa no concelho de Sintra, na Av. Elias Garcia, 181, em Queluz (fls. 13).

3. A Câmara Municipal de Sintra criou uma taxa de ocupação do domínio público de instalações abastecedoras de carburantes líquidos e gasosos cujo valor, em 1988, por cada bomba de «combustível» e por ano era o seguinte:

- a) instaladas inteiramente na via pública - 30 000\$00;
- b) instaladas na via pública, mas com depósito em propriedade particular - 20 000\$00;
- c) instaladas em propriedade particular mas com o depósito na via pública - 20 000\$00;

d) instaladas inteiramente em propriedade particular, mas abastecendo na via pública - 15 000\$00.

4. Em 20 de Outubro de 1989, por deliberação da Assembleia Municipal foi aprovada uma nova tabela de taxas, vigente desde 2 de Dezembro de 1989, por cada bomba e por ano, nos seguintes valores:

- a) instaladas inteiramente na via pública - 300 000\$00;
- b) instaladas na via pública, mas com depósito em propriedade particular - 200 000\$00;
- c) instaladas em propriedade particular mas com o depósito na via pública - 200 000\$00;
- d) instaladas inteiramente em propriedade particular, mas abastecendo na via pública - 150 000\$00 (fls.).

5. As actualizações que se seguiram nos anos seguintes tiveram por base valores de inflação, tomando sempre como referência a tabela de 1989 (fls. ...).

6. Da acta nº 13/91 da reunião ordinária da CMS de 20.6.91, transcreve-se o seguinte passo:

”...veio a esta Câmara no dia 7 de Março de 1990 a questão das taxas das Bombas de Gasolina ... [e] uma informação com uma Tabela de Taxas do Departamento Económico e Social e, na altura, suspendeu-se a cobrança dessas taxas para que uma Comissão estudasse o assunto.

A verdade é que até agora não veio a esta Câmara a Tabela para ser aprovada e não se está a fazer a cobrança das taxas dos postos de abastecimento de gasolina, nem pela bomba, nem pela agulha de abastecimento, nem de forma nenhuma.

Foi apenas um industrial que pagou e fê-lo pela Tabela que se considerou elevada, não tendo sido também ainda reembolsado a Comissão de Revisão de Taxas deveria fazer vir a esta Câmara, rapidamente, uma Tabela para ser aprovada e se podar proceder à respectiva cobrança com retroacção, pois há cerca de um ano que a Câmara está desembolsada destes postos de abastecimento ... (fls. ...).

7. Da acta nº 24/91 da reunião ordinária da CMS de 31.10.91, transcreve-se o seguinte passo:

”...No que se refere à questão das Bombas de Gasolina ... Pensa que este assunto está numa Comissão que se reuniu 3 ou 4 vezes, mas que nunca chegou a apresentar nenhum relatório para a revisão da Tabela de Taxas...” (fls. 81/82, IMP 28/97).

8. A CMS não exigiu o pagamento daquelas taxas durante os anos de 1989, 1990, 1991, 1992, 1993 e 1994 (fls. ..., relatório da IGAP).

9. O posto dito em 1) está inteiramente instalado em terreno do domínio público (cf. fls. 18).

Assentes tais factos debruçemo-nos sobre os recursos.

Sintetizando o decidido no acórdão recorrido temos que ai se considera existir fundamento genérico para lançar, a questionada taxa por ocupação de terreno do domínio público, mas se afirma não possuir elementos que lhe permitam verificar a existência de desproporcionalidade. Nega porém provimento ao recurso por a Câmara, ao utilizar o critério de actualização das taxas em função do índice anual de preços, ter desprezado o carácter sinalagmático da taxa, o que determinaria vícios nos pressupostos que levaram à liquidação, cometendo uma ilegalidade por desrespeito das regras de reserva de lei formal em matéria de criação de impostos prevista nos artigos 103º, nºs 2 e 3, e 165º, nº1, al. i), da Constituição da República Portuguesa. Acrescentou ainda que as preocupações ambientais que estariam subjacentes à aprovação do tarifário que a recorrente invocara não se provavam.

As alegações da recorrente Câmara Municipal de Sintra comportam várias questões. Em primeiro lugar questiona o entendimento do acórdão recorrido de que os critérios utilizados implicariam a ilegalidade da liquidação. Enuncia depois vários critérios que estariam na base do aumento verificado e que consubstanciarão o sinalagma: contrapartida pela utilização da via pública, concessão de licença de funcionamento, risco ambiental com aplicação do princípio do poluidor/pagador, proporcionalidade do aumento quanto a todos esses factores. Finalmente invoca que faltou uma condição de procedibilidade consistente na dedução prévia de reclamação.

Refira-se desde já que a questão que a recorrente refere quanto à verificação da condição de procedibilidade relativa à dedução prévia de reclamação foi decidida por este Supremo Tribunal Administrativo pelo acórdão de fls. 209 a 213, de 4.10.2000, já transitado, no sentido de, nas circunstâncias concretas do caso, considerar verificada a aludida “condição de procedibilidade”. Ocorre pois quanto a esta questão trânsito em julgado, não podendo a mesma ser reapreciada.

O acórdão recorrido confirmou a sentença recorrida, negando provimento ao recurso para si interposto, mas com fundamentação diferente da considerada na dita sentença. Esta assentou a sua decisão na violação dos princípios da proporcionalidade, boa-fé e confiança, mas o acórdão entendeu não ter, em face do probatório, elementos para julgar verificada tal desproporcionalidade. O acórdão decidiu que a taxa em 300.000\$00 actualizáveis segundo o índice de preços no consumidor, desprezara o carácter sinalagmático da taxa, constituindo um imposto ilegal por desrespeito das regras de reserva de lei formal em matéria de criação de impostos, face aos artigos 103º, nºs 2 e 3, e 165º, nº 1, al. i), da Constituição da República Portuguesa.

Vejamos então se o acórdão recorrido decidiu bem, face aos factos constantes do probatório, já que este Supremo Tribunal Administrativo não pode tomar em consideração os que a recorrente refere - risco ambiental, problemas urbanísticos, segurança e salubridade - que não estão dados como provados pelas instâncias. A questão que se coloca relativamente ao decidido é a de saber se a fixação do montante das taxas em 300.000\$00 actualizáveis é injustificado e intolerável enquanto taxa devendo por isso ser considerado imposto. Quanto à violação do princípio da proporcionalidade, não obstante ter estado na base da sentença da 18ª instância, não foi considerado na decisão do Tribunal Central Administrativo que o afastou expressamente por entender não ter elementos de facto que lhe permitissem julgar verificada a desproporcionalidade. A recorrente refere que o aumento não foi desproporcionado e foca o seu ataque à decisão quanto ao que nela se refere de ausência do sinalagma por ser esta a questão que esteve subjacente à mesma.

O acórdão recorrido assentou a sua decisão na ausência de carácter sinalagmático do tributo questionado por o mesmo ter sido fixado em 300.000\$00 actualizáveis pelo índice anual de preços no consumidor publicado pelo Instituto Nacional de Estatística. No seu entender tal critério transformaria a taxa em imposto pelo desaparecimento do carácter sinalagmático. Mas não será assim. Como se referiu no acórdão 24610, de 11 de Outubro de 2000, deste Supremo Tribunal Administrativo, o “aumento desmesurado da taxa não pode alterar-lhe a sua natureza, para converter o tributo num imposto, podendo então brigar, em termos de constitucionalidade, com os princípios da proporcionalidade e da justiça”.

No acórdão recorrido referiu-se, como aliás constava do probatório, que estava a ser utilizado um bem do domínio público pelo que pareceria ser de aceitar que se estava perante uma taxa de ocupação, como alegado pela Câmara Municipal de Sintra, e que “de facto existe a prestação específica por parte daquela autarquia, que é a cedência do espaço público, para os fins da impugnante”. Ora se havia tal prestação por parte da Câmara, como aí se reconhece, não é pelo facto de tal montante ter sido fixado a partir de determinado momento em montante eventualmente elevado e com actualização anual que a taxa se transforma em imposto e desaparece o sinalagma que existia.

Mas se por este motivo o acórdão recorrido não pode manter-se, não fixou ele todavia quaisquer factos susceptíveis de determinar se a taxa em causa violava ou não o princípio da proporcionalidade, já que nele se afastou expressamente a consideração de tal princípio que tinha servido de suporte à sentença da 1.ª instância invocando carência de elementos no probatório. Ora o Tribunal Central Administrativo tem competência em matéria de facto que lhe permite apurar os factos de que necessita para julgar. Não basta saber que o valor da taxa é elevado para se considerar que está violado tal princípio. Tal só ocorrerá se o valor da taxa exceder o valor da utilidade prestada. Tanto pode haver desproporção na taxa em causa como na anterior que poderia não corresponder à utilidade prestada por ser demasiado baixa. E o mesmo se pode dizer do princípio da confiança que a sentença considerou ocorrer e de que o acórdão igualmente se alheou. Para saber se o aumento terá traído a confiança que o sujeito passivo teria de que não ocorreria um aumento tão significativo, haveria que saber nomeadamente desde quando vigoravam os montantes pagos em 1998 e qual a erosão que haviam sofrido ao longo dos anos em que vigoraram, de modo a que não fosse surpreendente para o sujeito passivo a ocorrência de tais aumentos. Ora tais factos não constam dos autos pelo que não pode este Supremo Tribunal Administrativo apreciar se houve ou não violação de tais princípios. Terá pois que ser ampliada a matéria de facto em ordem a apurar os factos que suportem a decisão de direito, conforme estabelece o artigo 729º, nº 3, do Código de Processo Civil.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência neste Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, revogando o acórdão recorrido para que a matéria de facto seja ampliada nos termos referidos, ficando prejudicada a apreciação do recurso subordinado.

Sem custas.

Lisboa, 10 de Abril de 2002. — Vítor Meira (relator) — Baeta de Queiroz — Benjamim Rodrigues.

Acórdão de 10 de Abril de 2002.

Assunto:

Isenção de sisa. Fracção destinada exclusivamente a habitação. Aquisição de prédio ainda em construção. Falta de fundamentação. Notificação. Direito de audiência. Aplicação do Código do Procedimento Administrativo.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *O Código do Procedimento Administrativo é aplicável subsidiariamente ao procedimento tributário no que concerne às suas normas que concretizam preceitos constitucionais, já o sendo antes da entrada em vigor da L.G.T.*
- 2 — *O C.P.T. indica o direito de audição como uma das garantias dos contribuintes [alínea c) do art. 19.º], direito este que, quando não está concretizado através de formas especiais do procedimento tributário, é assegurado com a aplicação das normas do C.P.A., designadamente o art. 100.º deste.*
- 3 — *Como resulta dos próprios termos do art. 100.º do C.P.A., o direito de audiência apenas tem de ser assegurado nos casos em que é realizada instrução procedimental.*
- 4 — *O acto de notificação de um acto tributário é um acto exterior e posterior a este e os vícios que afectem a notificação, podendo determinar a ineficácia do acto notificado, são insusceptíveis de produzir sua invalidade por não terem a ver com o próprio acto nem com os seus pressupostos.*
- 5 — *Um acto tributário está suficientemente fundamentado quando através do seu teor é possível a um destinatário normal aperceber-se das razões de facto e de direito pelas quais a autoridade que o praticou decidiu no sentido em que decidiu.*
- 6 — *Para efeito da isenção de sisa relativa à aquisição de prédio «destinado exclusivamente a habitação», não é imprescindível que o prédio esteja em condições de ser habitado no momento da aquisição, podendo beneficiar da isenção a aquisição de prédio ainda em construção, desde que o seu «destino normal» seja exclusivamente o de habitação.*

Recurso n.º 26 248. Recorrente: Vicotel — Construções L.^{da}; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Juiz Cons.^o Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 — VICOTEL — CONSTRUÇÕES, L.^{DA}, impugnou judicialmente liquidações de Imposto Municipal de Sisa e de Imposto de Selo. O Tribunal Tributário de 1.^a Instância do Porto julgou a impugnação improcedente.

Inconformada a impugnante interpôs recurso para o Tribunal Central Administrativo, que lhe negou provimento.

Novamente inconformada, a impugnante interpôs o presente recurso para este Supremo Tribunal Administrativo, apresentando alegações com as seguintes conclusões:

A) *O douto acórdão, ao não dar provimento ao recurso por entender não aplicável à liquidação impugnada o preceituado nos arts. 100.º e segs. do Código do Procedimento Administrativo, violou estes preceitos legais bem como o art.º 8 do mesmo Código e o princípio da participação consagrado no art.º 267.º, n.º 5, da Constituição da República Portuguesa.*

B) *Ao não julgar procedente o recurso com base no alegado vício de falta de fundamentação, o douto acórdão violou o preceituado nos*

arts. 21.º e 82.º do Código de Processo Tributário, em articulação com os arts. 125.º e segs. do Código do Procedimento Administrativo.

C) *Ao negar provimento ao recurso com base na não verificação das condições para a isenção do imposto municipal de sisa, foi pelo douto acórdão sob recurso violado o preceituado no art.º 11.º, n.º 22, do CIMSISD bem como os pertinentes princípios de direito probatório material.*

Não foram apresentadas contra-alegações.

A Excelentíssima Procuradora-Geral-Adjunta emitiu douto parecer no sentido do não provimento do recurso, afirmando concordar com o acórdão recorrido.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

2 — No acórdão recorrido deu-se como assente a seguinte matéria de facto:

1) — *Por escritura pública celebrada em 11/07/91 no 2.º Cartório Notarial de Vila Nova de Gaia a aqui impugnante adquiriu à sociedade "Viconoi" 32 fracções autónomas do prédio em regime de propriedade horizontal sito na Praceta de Timor, n.ºs 48, 63, 78 e 86, da freguesia de Oliveira do Douro, concelho de Vila Nova de Gaia, à data ainda omissa à matriz, mas tendo sido já apresentada a respectiva declaração mod. 129 para a sua inscrição em 20/06/90, e actualmente inscrito sob o art.º 4489.*

2) — *Daquela aquisição constam, entre outras, as fracções autónomas designadas pelas letras: AE, AF, AG, AH, AI, AJ, AL, AM, AN, AO, AP, AQ, AR, AS, etc.*

3) — *Em relação a estas fracções a impugnante beneficiou da isenção da sisa nos termos do art.º 11.º, n.º 22, do Código da Sisa.*

4) — *Do contrato de compra e venda celebrado em 11/07/91 entre as empresas "Viconor — Soc. Construções do Norte, L.^{da}" e "Maria Amália de Castro Tavares, L.^{da}"; empresa actualmente designada por "Vicotel — Construções, L.^{da}"; consta que as fracções atrás referidas se destinavam a revenda e exclusivamente a habitação.*

5) *Tais fracções foram adquiridas em estado semi-acabado.*

6) *As obras respeitantes atais fracções foram concluídas em 25/03/93.*

7) *E a respectiva licença de habitabilidade foi emitida em 30/03/93 pela Câmara Municipal de Vila Nova de Gaia.*

8) *A impugnante, em 09/11/94, foi notificada para efectuar o pagamento da sisa referente às fracções atrás indicadas, no montante de Esc. 9.681.120\$00, e o imposto de selo, no valor de Esc. 412.090\$00.*

9) *Na base das liquidações esteve o seguinte entendimento:*

"1 — Maria Lucinda de Castro Tavares, L.^{da}", actualmente "Vicotel -Construções, L.^{da}" ... adquiriu em fase de construção as fracções do prédio sito na Praceta de Timor, n.ºs 48, 63, 78 e 86, Oliveira do Douro ... à firma Viconor — Soc. de Construções do Norte, L.^{da} ...

2 — ... foi apresentada nesta Repartição de Finanças a declaração mod. 129 em 03/01/91, com base na qual o prédio foi avaliado e inscrito na matriz sob o art.º 4489;

3 — ... as obras continuaram por conta da firma adquirente, tendo sido concluídas em 25/03/93 ...

4 — Dos factos expostos pela requerente e dos elementos constantes da escritura, conclui-se:

a) — a declaração mod. 129 foi indevidamente apresentada pois não se verificava então qualquer dos condicionalismos previstos na al. d) do art.º 14.º do CCA relativamente às fracções adquiridas ...

b) — o reconhecimento da isenção de imposto de sisa nos termos do n.º 22 do art.º 11.º do CIMSISD relativamente às fracções ditas destinadas exclusivamente a habitação foi-o face a declarações não condizentes com a situação das fracções pois encontrando-se em fase de construção ainda não se podiam considerar destinadas a habitação. . .” — cfr. a informação de fls. 78, cujo teor aqui se dá por reproduzido para todos os efeitos.

10) — *O respectivo aviso de recepção foi assinado em 10/11/94.*

11) — *A impugnante apresentou como custos das obras referidas no ponto n.º 6) supra o montante de Esc. 64.700.860\$00.*

12) — *Em 19 de Abril de 1990 os serviços da Câmara Municipal de Vila Nova de Gaia consideraram que o prédio de que fazem parte as fracções aqui em causa estava apto para ser afecto à propriedade horizontal.*

3 — A primeira questão colocada no recurso é da aplicabilidade do art. 100.º do Código do Procedimento Administrativo ao procedimento tributário.

A impugnante foi notificada para pagar a sisa em 9-11-94, após a entrada em vigor do C.P.A., mas antes da entrada em vigor da L.G.T., que prevê, na alínea c) do seu art. 2.º, a aplicação subsidiária daquele Código.

A Constituição da República Portuguesa, no n.º 4 do art. 267.º (na redacção de 1989, vigente à data da aprovação do C.P.T., a que corresponde o n.º 5 do mesmo artigo na redacção de 1997) exige que o processamento da actividade administrativa assegure a «participação dos cidadãos na formação das decisões e deliberações que lhes disserem respeito».

Não se concretiza, nesta norma constitucional, a forma como deve ser assegurada tal participação.

O art. 100.º do C.P.A. é uma concretização desse direito de participação, estabelecendo que «concluída a instrução, e salvo o disposto no artigo 103.º, os interessados têm o direito de ser ouvidos no procedimento antes de ser tomada a decisão final, devendo ser informados, nomeadamente, sobre o sentido provável desta».

No entanto, a C.R.P. não exige que o direito de participação que assegura seja concretizado precisamente através de uma comunicação prévia do sentido provável da decisão final, sendo a fórmula constitucional compatível com outras formas de participação dos particulares nos procedimentos administrativos, desde que possibilitem a estes influenciar o sentido da decisão final.

O C.P.T. enunciou na alínea c) do art. 19.º o direito de audição como uma das garantias dos contribuintes, ao lado dos direitos de reclamação, impugnação e oposição.

Na concretização destes direitos, efectuada no art. 23.º, faz-se referência ao direito de audição apenas relativamente ao processo contra-ordenacional — alínea e) concretizando-se a forma do exercício desse direito através de uma notificação para exercício do direito de defesa (arts. 199.º e 200.º do C.P.T.).

No entanto, esta referência expressa ao direito de audição para estes processos e não também para os procedimentos de liquidação dos tributos, não significa que o C.P.T. e as leis tributárias não assegurassem, através de outras vias, o direito de participação dos cidadãos na formação das decisões.

Na verdade, nos casos em que o processo de liquidação se inicia com base nas declarações dos contribuintes, o que é regra (art. 76.º,

n.ºs 1 e 2, do C.P.T.), essa participação é assegurada imediatamente, não havendo necessidade de qualquer outra intervenção daqueles no procedimento se a liquidação se vier a efectuar com base nos dados que constam dessas declarações.

Por outro lado, nos casos em que a administração tributária faz alterações ao teor das declarações, são asseguradas formas de participação dos cidadãos no procedimento tributário através da notificação das correcções efectuadas, que conferem aos contribuintes a possibilidade de requererem a revisão ou impugnam administrativamente tais actos, podendo manifestar aí as suas posições antes de ser praticado o acto final do procedimento, que é o que concretiza a liquidação do tributo (arts. 84.º do C.P.T., art. 67.º do CIRS e arts. 53.º, 54.º e 112.º do C.I.R.C., entre outras normas) ⁽¹⁾.

Para além disso, o C.P.A., publicado após a entrada em vigor do C.P.T., estabelece no seu art. 2.º, n.º 5, na redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 6/96, de 31 de Janeiro, que a aplicação das suas normas que concretizam preceitos constitucionais a toda e qualquer actuação da Administração Pública, entendimento este que já era defensável à face da redacção inicial ⁽²⁾.

Uma dessas normas que concretizam preceitos constitucionais, é art. 100.º do C.P.A., pelo que ele terá passado a ser potencialmente aplicável no procedimento tributário.

No entanto, a jurisprudência uniforme deste Supremo Tribunal Administrativo, concretizada em vários arestos da Secção do Contencioso Administrativo, tem sido no sentido de que as suas normas só são aplicáveis quando não há normas procedimentais especiais sobre as matérias nele reguladas ⁽³⁾.

Assim, conclui-se que, após a entrada em vigor do C.P.A. e até à vigência da L.G.T. (que contém normas especiais sobre a matéria no seu art. 60.º), a participação dos interessados no procedimento tributário não podia deixar de ser assegurada, seja através de formas especiais, seja nos termos do C.P.A., sem prejuízo dos casos de dispensa ou inexistência deste direito previstos no seu art. 103.º e do próprio condicionalismo em que o art. 100.º prevê tal direito de audiência.

No caso em apreço, não foi assegurada qualquer forma de participação da impugnante na formação do acto de liquidação.

Por isso, haverá que determinar se se está perante uma situação em que o direito de audiência deveria ser assegurado.

O próprio exame do teor literal do art. 100.º, ao estabelecer que o direito de audiência é assegurado «concluída a instrução», revela que só nos casos em que há lugar a instrução há direito de audiência.

Como actos de instrução são de considerar aqueles que o C.P.A. refere, nos seus arts. 86.º a 99.º

⁽¹⁾ Neste sentido, pode ver-se o acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo de 29-11-2000, proferido no recurso n.º 25214, cuja fundamentação se segue.

⁽²⁾ Neste sentido, pode ver-se FREITAS DO AMARAL, JOÃO CAUPERS, JOÃO MARTINS CLARO, JOÃO RAPOSO, PEDRO SIZA VIEIRA e VASCO PEREIRA DA SILVA, em *Código do Procedimento Administrativo Anotado*, 1.ª edição, página 30.

⁽³⁾ Neste sentido, podem ver-se os seguintes acórdãos da Secção do Contencioso Administrativo, relativos à prevalência das normas que asseguram o direito de audição do arguido em procedimento disciplinar sobre o regime previsto no C.P.A.:

— de 28-9-95, proferido no recurso n.º 33172, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 27-1-98, página 7069;

— de 1-4-98, proferido no recurso n.º 41646;

— de 17-3-99, proferido no recurso n.º 41560;

— de 5-4-2000, proferido no recurso n.º 38210.

No caso em apreço não há indicação de que qualquer acto desses tipos tenha sido praticado, designadamente que, antes das liquidações, tenha sido emitido no procedimento tributário qualquer parecer ou tenha sido realizada qualquer diligência de averiguação de factos, nem tal é alegado pela impugnante.

Por isso, não pode considerar-se demonstrado o vício de violação do direito de audiência que a recorrente imputa aos actos de liquidação impugnados.

4 — A segunda questão colocada no presente recurso jurisdicional é a da falta de fundamentação dos actos de liquidação impugnados.

O art. 21.º do C.P.T. estabelece que as decisões em matéria tributária que afectem os direitos ou interesses legalmente protegidos dos contribuintes conterão os respectivos fundamentos de facto e de direito e que os contribuintes têm direito ao conhecimento da fundamentação, que será notificada com a decisão.

No entanto, a omissão da indicação da fundamentação na notificação não pode conduzir à anulação do acto de liquidação notificado.

Com efeito, o acto de notificação de um acto tributário é um acto exterior e posterior a este e os vícios que afectem a notificação, podendo determinar a ineficácia do acto notificado, são insusceptíveis de produzir sua invalidade por não terem a ver com o próprio acto nem com os seus pressupostos (4).

Assim, embora a notificação devesse conter a fundamentação (como resulta do preceituado no n.º 3 do artigo 268.º da Constituição, na redacção de 1989, vigente à data da prática do acto impugnado) tal omissão não pode conduzir a anulação do acto impugnado, só sendo susceptível de afectar a sua eficácia.

É este entendimento que está subjacente ao art. 64.º, n.º 1, do Código de Processo Tributário, vigente na data em que foi efectuada a notificação e continuou a ser aceite em legislação posterior, designadamente nos arts. 77.º, n.º 6, da Lei Geral Tributária e 36.º, n.º 1, do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

Com este entendimento, os direitos do destinatário da notificação não são prejudicados, uma vez que, se não providenciarem no sentido de sanar tal falta usando a faculdade prevista no art. 21.º do C.P.T. ou qualquer outro meio que o conduza ao conhecimento da fun-

(4) Neste sentido, entre muitos outros, os seguintes acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo:

— de 13-4-83 (do Pleno, publicado *Acórdãos Doutrinários do Supremo Tribunal Administrativo*, n.º 262, página 1205);

— de 6-7-88, recursos n.ºs 5608 e 5630, publicados em *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 352, páginas 368 e 562;

— de 28-9-88, recurso n.º 5631, publicado em *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 352, página 575;

— de 26-11-88, recurso n.º 4905, publicado em *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 353, página 230;

— de 3-5-89, recurso n.º 5472, publicado em *Apêndice ao Diário da República* 15-5-91, página 522;

— de 12-7-89, recurso n.º 10428, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 28-2-92, página 924;

— de 9-10-91, recurso n.º 13540, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 20-1-94, página 440;

— de 23-9-92, recurso n.º 13713, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 30-6-95, página 2237;

— de 14-10-92, recurso 14070, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 9-10-95, página 2521; e

— de 2-12-93, recurso n.º 14471, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 20-5-96, página 4152;

— de 3-5-2000, proferido no recurso n.º 22608.

damentação e consequente sanção da deficiência da notificação, o acto notificado continuará a não produzir efeitos em relação a ele.

A exigência constitucional da notificação da fundamentação, que se retirava do n.º 3 do art. 268.º da C.R.P., na redacção de 1989, vigente à data em que a notificação foi efectuada, não implica que o acto notificado sem notificação da fundamentação seja inválido, mas só que não se lhe reconheça eficácia em relação ao destinatário, enquanto não existir uma notificação válida ou, no caso de ela ser deficiente, enquanto as suas deficiências não devam considerar-se sanadas.

O art. 120.º do C.P.T., em que se prevê como fundamento de impugnação judicial qualquer ilegalidade, reporta-se naturalmente, às ilegalidades que possam afectar o acto impugnado, que é aquele que é objecto do processo nos termos do art. 143.º do mesmo Código.

Essas ilegalidades só podem ser, logicamente, as atinentes a esse mesmo acto e ao procedimento administrativo que o preceda, na medida em que estas últimas possam repercutir-se no acto final por afectarem os pressupostos em que este assenta, mas não as eventuais ilegalidades posteriores à prática do acto final, que não podem ter qualquer relação de causalidade com a legalidade deste acto e seus pressupostos.

Por isso, não podem os actos impugnados ser anulados com fundamento na falta de notificação da sua fundamentação.

5 — No que concerne ao teor do próprio acto que determinou a liquidação, reproduzido no probatório, que é apresentado pela administração tributária como reportando-se a ambas as liquidações (como se infere do facto de ser antecedido da expressão «*Motivo das liquidações*», como se vê a fls. 78) constata-se que a razão pela qual foi decidido ordenar a liquidação de sisa foi a de se entender que as fracções adquiridas pela impugnante, por se encontrarem ainda em fase de construção quando foram adquiridas, não poderiam beneficiar de isenção de sisa, à face do n.º 11 do art. 22.º do C.I.M.S.I.S.D., por não terem como destino a habitação [ponto 4, al. b), do despacho que ordenou a liquidação].

Estes termos do despacho referido, permitem a um destinatário normal aperceber-se das razões de facto e de direito pelas quais a autoridade ordenou a liquidação de sisa, pelo que é de entender que o acto de liquidação deste imposto não enferma de vício de forma por insuficiência de fundamentação.

O mesmo não sucede, porém, com a liquidação de imposto do selo.

Na verdade, em relação a este imposto, o acto referido é completamente omissivo, referindo-se nele apenas os motivos da liquidação de sisa, sendo mesmo esta a única liquidação que nele é ordenada.

Por isso, relativamente à liquidação de imposto do selo, não se pode descortinar pelo acto referido quais as razões, quer de facto quer de direito, por que a administração tributária entendeu dever efectuar a liquidação.

Assim, é manifesto que a liquidação de imposto de selo viola o preceituado no art. 21.º do C.P.T., enfermando de vício de forma, por carência absoluta de fundamentação, pelo que tem de ser anulada (art. 135.º do C.P.A.).

6 — A última questão colocada pela impugnante é a da interpretação do n.º 22 do art. 11.º do C.I.M.S.I.S.D.

Estabelece esta norma, na redacção vigente em 1991 (quando ocorreu a transmissão) que está isenta de sisa a aquisição de prédio ou

fracção de prédio urbano destinado exclusivamente a habitação, desde que o valor sobre que incidiria a sisa não ultrapasse 7.000.000\$00 (redacção da Lei n.º 65/90, de 28 de Dezembro).

A recorrente beneficiou de isenção de sisa relativamente a 15 fracções adquiridas, ao abrigo desta disposição.

A administração tributária entendeu que, estando as fracções ainda em construção, quando foram adquiridas, elas ainda não se destinavam a habitação, nesse momento.

No caso em apreço, a propriedade horizontal já estava constituída, sendo na respectiva escritura indicado como sendo habitação o destino das fracções que beneficiaram da isenção (escritura que consta de fls. 21 e seguintes).

O facto de as fracções não estarem ainda concluídas, no momento em que foram adquiridas pela impugnante, não obsta a que fosse esse o destino das fracções e que ele fosse de entender para efeito da referida isenção.

Na verdade, o C.I.M.S.I.S.D. contém outras disposições em que é atribuído relevo a um destino para habitação ainda dependente de concretização através da realização de construção, como é o caso — do n.º 8 do mesmo art. 11.º, em que se isenta de sisa «a aquisição de terrenos para a construção de prédios destinados a habitação», construção essa ainda nem sequer iniciada;

— do n.º 9, do mesmo art. 11.º, em que se isenta a «constituição do direito de superfície, quando o prédio seja destinado a habitação»; e — do n.º 11.º-A do mesmo art. 11.º, em que se isenta a compra, por cooperativas de construção, de «terrenos para a construção de casas de habitação para atribuição aos sócios».

Por outro lado, no mesmo art. 11.º, quando se pretende fazer referência a destino para habitação já concretizado, utiliza-se outra expressão, como se vê pelo seu n.º 11, em que se isenta de sisa a compra de «prédios já habitáveis».

Nestas condições, devendo presumir-se que o legislador soube exprimir em termos adequados o seu pensamento (art. 9.º, n.º 3, do Código Civil), é de concluir que no referido n.º 22.º, ao utilizar-se a expressão prédio ou fracção «destinado exclusivamente a habitação», e não prédio ou fracção «já habitável», não se pretendeu condicionar a isenção à habitabilidade imediata do prédio ou fracção, mas sim a que aquele fosse um destino que, se não concretizável imediatamente, viesse a concretizar-se no futuro.

Por outro lado, é também esta a interpretação mais razoável, pois, em face da finalidade de incremento do parque habitacional que justifica as isenções referidas, não será menos justificável que ela seja concedida à aquisição de um prédio em construção para esse fim do que a um terreno para construção, não iniciada, pois a concretização do desejado destino para habitação estará mais próxima naquele caso do que neste.

Para além disso, este Supremo Tribunal Administrativo tem entendido que, não havendo no C.I.M.S.I.S.D. conceito de prédio e sua classificação deve utilizar-se o que consta do Código da Contribuição Autárquica (e, já antes, do Código da Contribuição Predial e do Imposto sobre a Indústria Agrícola) ⁽⁵⁾.

⁽⁵⁾ Neste sentido, pode ver-se o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 5-2-97, proferido no recurso n.º 21164, publicado no *Boletim do Ministério da Justiça* n.º 464, página 296.

Ora, à face do Código da Contribuição Autárquica, o conceito de prédio abrange não só os edifícios como as construções de qualquer natureza incorporados numa fracção de território (art. 2.º, n.º 1, do C.C.A.) e para um prédio ser considerado para habitação não é imprescindível que esteja para tal licenciado, pois basta que esse seja o «destino normal» (art. 6.º, n.º 2).

No caso em apreço, as fracções referidas nos autos, resultantes da constituição da propriedade horizontal referida, apesar de não estarem ainda acabadas, cabem neste conceito de prédio e, apesar de não estarem ainda licenciadas para habitação, deveriam ser consideradas como habitacionais, por ser esse o seu «destino normal», referido na escritura de aquisição e no título constitutivo da propriedade horizontal, com confirmação da Câmara Municipal de Vila Nova de Gaia, após vistoria em que se comprovou a conformidade com o projecto aprovado (certidão de fls. 52-74), e confirmado pela posterior concessão da licença de habitabilidade (ponto 7 da matéria de facto fixada).

Assim, não sendo aceitável, numa perspectiva que tenha em conta a coerência valorativa do sistema jurídico, que um prédio seja «habitacional» para efeitos de sobre ele fazer incidir Contribuição Autárquica e não seja considerado como destinado a habitação para efeitos de isenção de sisa, deverá entender-se que o que releva para este efeito, será também este destino normal independentemente de o prédio ser imediatamente habitável.

Por isso, é de concluir que, no caso, a impugnante deveria beneficiar de isenção de sisa, relativamente às quinze fracções referidas nos autos.

Consequentemente, o acto de liquidação impugnado, no que respeita à sisa, enferma de vício de violação de lei (n.º 22 do art. 11.º do C.I.M.S.I.S.D.), que justifica a sua anulação (art. 135.º do C.P.A.).

7 — No que concerne ao Imposto de Selo, a isenção de sisa não tem qualquer relevo, nem a recorrente refere no presente recurso jurisdicional qualquer razão para ele não ser liquidado.

Termos em que acordam em:

— conceder provimento ao recurso;
— revogar o acórdão recorrido, nas partes relativas ao vício de violação de lei imputado ao acto de liquidação de sisa e vício de falta de fundamentação imputado ao acto de liquidação de imposto do selo;

— julgar a impugnação procedente, anulando o acto de liquidação de sisa por vício de violação de lei (art. 11.º, n.º 22, do C.I.M.S.I.S.D.) e o acto de liquidação de imposto do selo por falta de fundamentação.

Sem custas.

Lisboa, 10 de Abril de 2002. — *Jorge de Sousa* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Vitor Meira*.

Acórdão de 10 de Abril de 2002.

Assunto:

Matéria de facto.

Doutrina que dimana da decisão:

Um recurso versa matéria de facto e não matéria exclusivamente de direito quando o recorrente discute os factos que foram dados como provados na sentença recorrida.

Recurso n.º 26 278. Recorrente: Maria Alice da Cruz Gomes; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Juiz Cons.º Dr. Alfredo Madureira (por vencimento).

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

Com base em ilegalidade na aplicação de presunções, em exagero do valor fixado e em divergência relativamente aos valores reais, MARIA ALICE DA CRUZ GOMES, com os sinais dos autos, deduziu impugnação judicial contra o acto de liquidação de IVA relativo ao período de 1.1.90 a 31.12.90, praticado pela Repartição de Finanças de Oliveira de Frades.

Por sentença de fls. 79 e seguintes, o Tribunal Tributário de 1ª Instância de Viseu julgou a impugnação improcedente.

Inconformada, a contribuinte recorreu para este STA, tendo apresentado as suas alegações e conclusões de fls. 93 e seguintes, as quais aqui se consideram reproduzidas para todos os efeitos.

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

Neste STA, o M.º P.º suscitou a questão prévia da incompetência do STA em razão da hierarquia, pois o recurso não versa matéria exclusivamente de direito.

Ouvidas, as partes nada disseram.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir a questão prévia posta pelo M.º P.º.

Como vem sendo jurisprudência deste STA, é pelas conclusões das alegações que se faz a delimitação objectiva do recurso. Deste modo, se nas conclusões das alegações o recorrente discute os factos que foram dados como provados ou não provados pela sentença recorrida ou se invoca factos que não foram tomados em consideração na sentença recorrida, pretendendo extrair consequências jurídicas desses factos, então o recurso não versa matéria exclusivamente de direito, pois também versa matéria de facto.

Ora, nas conclusões das suas alegações, a recorrente sustenta que nunca omitiu valores à escrita e que a sentença não ponderou a prova documental e testemunhal oferecida (conclusões 3ª, 3.1 e 3.3).

Deste modo, a recorrente discute a matéria de facto dada como provada pela sentença recorrida, com a qual não se conforma e pretende a sua alteração por este STA. É quanto basta para termos de concluir que o recurso versa matéria de facto, pelo que competente para dele conhecer não é este STA mas a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, nos termos dos arts. 32º, n.º 1, al. b), e 41º, n.º 1, al. a), do ETAF. A recorrente pode requerer a remessa do processo para o TCA.

Nestes termos, acordam os juizes deste STA em julgar procedente a questão prévia posta pelo M.º P.º e declaram este STA incompetente

em razão da hierarquia para conhecer do recurso, declarando competente para o efeito a Secção de Contencioso Tributário do TCA. Custas pela recorrente, com 75 euros de taxa de justiça.

Lisboa, 10 de Abril de 2002. — Alfredo Madureira (relator) — Mendes Pimentel — Almeida Lopes.

Acórdão de 10 de Abril de 2002.**Assunto:**

EMBARGOS DE TERCEIRO. CONTRATO-PROMESSA DE COMPRA E VENDA. EXERCÍCIO, POR PARTE, DA EMBARGANTE, DE ACTOS MATERIAIS CORRESPONDENTES AO EXERCÍCIO DO DIREITO DE PROPRIEDADE, PRATICADOS EM NOME PRÓPRIO.

Doutrina que dimana da decisão:

I — O promitente-comprador tem normalmente a posse precária da coisa e não a posse jurídica.

II — Porém, se o promitente-comprador tiver pago a quase totalidade da coisa, tiver feito múltiplas tentativas, não acompanhadas pelo promitente-vendedor, para celebrar o contrato de compra e venda, e se, para além disso, realizou diversos actos materiais correspondentes ao exercício do direito de propriedade, praticados em nome próprio, então pode ter acesso aos meios da tutela de posse.

Recurso n.º 26295. Recorrentes: Caixa Geral de Depósitos, SA; Recorrida: RUSTISSOL - Sociedade de Projectos e Urbanizações, L.ª; Relator: Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. **RUSTISSOL - Sociedade de Projectos e Urbanizações, L.ª**, com sede na Rua Duque de Palmela, 30, 2º-C, Lisboa, deduziu, junto do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa, embargos de terceiro relativamente à penhora de um prédio urbano.

Alega ter celebrado contrato promessa com a executada, tendo de imediato entrado na posse do prédio, onde fez obras de acabamento, passando, a partir de então a fruí-lo como coisa sua. Diligenciou no sentido de outorgar a respectiva escritura de compra e venda, sempre inviabilizada pela executada.

O M.º Juiz do 3º Juízo do referido Tribunal julgou os embargos procedentes, ordenando o levantamento da penhora:

Inconformada, a exequente no processo executivo, **CAIXA GERAL DE DEPÓSITOS**, interpôs recurso para este Supremo Tribunal, formulando as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

a) O promitente - comprador, que tem a tradição da coisa prometida, não pode embargar de terceiro na execução onde a mesma foi penhorada.

b) Já que é um possuidor precário, em nome de outrem.

c) Assim, mesmo que se considere aplicável o regime de processo de embargos dos arts. 1037º e segs. do CPC (hoje revogados), o promitente comprador, não sendo um terceiro, pois actua em nome do executado, não pode embargar, face ao n. 2 do citado artigo.

d) E, para além disso, o direito de retenção, de que frui o seu crédito à indemnização, não fica afectado pela penhora e venda do imóvel.

e) Uma vez que pode reclamar créditos e pagar-se através da venda do imóvel, com a preferência resultante da garantia do direito de retenção, cumprindo-se o escopo de tal direito.

f) Escopo que não é o gozo da coisa, mas servir de garantia ao pagamento de uma dívida.

g) O art. 442º do CC na sua nova redacção, continua a não conferir ao promitente - comprador o direito de retenção para outra coisa que não seja o direito à indemnização pelo incumprimento do outro contraente.

h) Assim, a sentença recorrida violou o disposto nos arts. 351º, nº 1, do CPC e 1037º, nº 2, do mesmo Código, antes da sua revogação pelo DL n. 329-A/95, de 12/12.

Não houve contra-alegações.

Neste STA, o EPGA defende que o recurso não merece provimento. Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

2.1. Em 10/12/91 foi penhorada a fracção autónoma designada pela letra A do prédio urbano em regime de propriedade horizontal, sito na Praça da República - Luz, freguesia da Luz, concelho de Lagos, com o valor patrimonial de 4.050.000\$00, inscrita na respectiva matriz sob o art. 1786-A, efectuada na execução fiscal n. 782/89, instaurada por dívida da sociedade Panalgarve - Sociedade Imobiliária Turística, L.^{da}, à Caixa Geral de Depósitos, no montante de 53.522.510\$00.

2.2. A embargante prometeu comprar a Moreira & Moreira, L.^{da}, a aludida fracção, e esta prometeu vender-lha, mediante contrato celebrado em 20/4/89, pelo preço de Esc.7.000.000\$00, na sequência da qual a mesma lhe foi entregue.

2.3. A sociedade Moreira & Moreira, L.^{da}, havia adquirido esta fracção à executada.

2.4. A título de sinal e princípio de pagamento a embargante entregou, na altura, a Moreira & Moreira, L.^{da}, Esc. 100.000\$00 e um reforço de Esc. 5.900.000\$00, em 4/5/89, conforme o estipulado no referido contrato.

2.5. Ficou ainda acordado que a escritura seria celebrada até 30/7/89, em data e hora a marcar pela embargante.

2.6. No prazo referido a embargante contactou a promitente - vendedora para marcar a escritura sem que esta se mostrasse apta a fazê-lo, sendo a mais recente diligência a . marcação de uma escritura de compra e venda para o dia 13/1/93, pelas 9 horas e 30 minutos, no 1º Cartório Notarial de Lisboa.

2.7. A partir da assinatura do contrato promessa a embargante tem vindo a desfrutar da fracção como se coisa própria fosse, tendo nela efectuada obras de acabamento, instalando portões e utilizando-a como arrecadação e armazém bem como garagem dos seus carros e dos seus sócios.

3. Sendo este o quadro fáctico há agora que encontrar a solução para a hipótese posta à consideração deste Tribunal.

Que a embargante, ora recorrida, tem a qualidade de terceiro é evidente.

Na verdade, não interveio no processo executivo, nem representa o executado - art. 1037º, nº 1, do CPC, norma já revogada, mas aplicável nos autos.

Mas terá a posse do imóvel questionado?

Esta é a questão nuclear a resolver.

Da resposta a ela dependerá o sucesso ou insucesso dos embargos.

Desde logo a posse (se posse houver) terá que ser - como é - anterior à penhora.

Pois, se fosse posterior, o problema nem sequer se punha.

A noção de posse vem definida no art. 1251º do CC, que estatui expressamente:

"Posse é o poder que se manifesta quando alguém actua por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade ou de outro direito real."

A doutrina e a jurisprudência vêm ensinando que a posse integra dois momentos: a actuação de facto correspondente ao exercício do direito por parte do possuidor (*o corpus*) e a intenção de se comportar como titular do direito real correspondente aos actos praticados (*o animus*). Mais impressivamente pode definir-se o corpus como a "detenção material da coisa, a fruição, o exercício de um poder directo e imediato sobre a coisa" e o *animus* ou *animus possidendi* "que consiste na intenção de exercer esse poder no seu próprio interesse, sendo este segundo elemento que permite distinguir a posse da simples detenção" (vide acórdão do STJ de 26/7/91, in *BMJ*, n. 408, pág. 499).

Distingue-se pois a posse da simples detenção ou posse precária. Esta vem definida no art. 1253º do CC, que estatui:

"São havidos como detentores ou possuidores precários:

a) Os que exercem o poder de facto sem intenção de agir como beneficiários do direito;

b) Os que simplesmente se aproveitam da tolerância do titular do direito;

c) Os representantes ou mandatários do possuidor e, de um modo geral, todos os que possuem em nome de outrem."

Como ensina Oliveira Ascensão "a detenção engloba as situações em que, embora haja o exercício de facto, não se constitui a relação jurídica *posse*".

Será que a embargante detém a posse da coisa?

A embargante baseia a sua posse primacialmente no título que lhe deu a possibilidade de ocupação do imóvel em causa: o contrato - promessa de compra e venda.

O contrato-promessa é a "convenção pela qual ambas as partes, ou apenas uma delas, se obrigam, dentro de certo prazo ou verificados certos pressupostos, a celebrar determinado contrato". (Antunes Varela, *Das Obrigações em Geral*, 2ª Edição, pág. 244).

O contrato - promessa cria para o promitente "uma obrigação de contratar, cujo objecto é uma prestação de facto", gozando apenas, "em princípio de eficácia relativa, meramente obrigacional, restrita, por conseguinte, às partes contratantes" (*obra citada*, pág. 250).

A doutrina e a jurisprudência vêm sustentando que a promessa de compra e venda do imóvel apenas transmite a posse precária.

Escreveu-se sugestivamente no aresto do STJ de 29/1/80 (in *BMJ* 239, 344):

"Ora, o contrato promessa de compra e venda do prédio, tendo por objecto a simples prestação de um facto, conforme se extrai do n. 1 do art. 410º do citado Código, não é causal da transmissão de nenhum direito real a favor dos promitentes - compradores. É insusceptível, portanto de transmitir o animus do titular da propriedade".

Em sentido idêntico pode ler-se na *Revista de Legislação e Jurisprudência* (109º, 3583º, págs. 348 e 349).

Citando:

”Não obstante, desde que o promitente-comprador tenha obtido a posse por concessão do promitente-vendedor fundada na expectativa de futura celebração do contrato de compra e venda, ou, ao menos, por acto próprio fundado na mesma expectativa, e sem oposição do promitente-vendedor, tal posse é uma posse condicional, dependente na, sua subsistência da celebração daquele contrato. O promitente-comprador, ao praticar os actos possessórios, terá agido como proprietário, mas a título provisório: mas sabendo ou devendo saber que, se a compra e venda se não fizesse, teria de restituir o prédio a seu dono.

Assim, a sua posse não era oponível . . . à penhora registada posteriormente a favor da credora. . .

Dado que o promitente-comprador não podia invocar a sua posse contra o comprador do prédio . . . não pode também invoca-lo contra a penhora efectuada a favor de um credor.”

Mais recentemente o Professor Antunes Varela, na *Revista de Legislação e Jurisprudência*, Ano 124, n. 3812, pág. 347 e segs. refere-se expressamente ao contrato promessa com *tradição* de coisa, concluindo que, no geral, o promitente-comprador tem uma posse *precária* e não uma posse *legítima*.

Escreveu nomeadamente o seguinte:

”A verdade, porém, é que a *tradição* da coisa, móvel ou imóvel, realizada a favor do promitente-comprador, no caso de promessa de compra e venda sinalizada, não investe o *accipiens* na qualidade de possuidor da coisa”.

E adiante:

”E os poderes que o promitente-comprador exerce de facto sobre a coisa, sabendo que *ela ainda não foi comprada*, não são os correspondentes ao direito do *proprietário adquirente*, mas os correspondentes ao direito de crédito do promitente-adquirente perante o promitente-alienaste ou transmitente.

Se este direito de crédito à venda da coisa, mesmo quando haja tradição dela, não goza sequer de *eficácia real*, senão nos termos excepcionais previstos e regulados no art. 413º do CC, não se compreenderia que esse precário direito se convertesse num verdadeiro direito real como a *posse* pelo simples facto da entrega antecipada da coisa.

O que a entrega (tradição) do móvel ou imóvel atribui ao promitente-comprador é um direito *peçoal* de gozo sobre a coisa. . .”

É este também o nosso entendimento, que se acolhe aliás à jurisprudência dominante deste Tribunal, podendo citar-se a título exemplificativo os Acórdãos de 30/6/93 (rec. n.º 15.976), de 16/03/94 (rec. n.º 17.560) e de 20/12/95 (rec. n.º 13.640).

É certo, porém, que este caso oferece duas particularidades, a saber: primeiro que foi paga a quase totalidade do preço (pontos 2.2. e 2.4. do probatório), sendo que a embargante tudo fez para celebrar a escritura (ponto 2.6. do probatório).

Depois, e como decorre do ponto 2.7. do probatório, “a partir da assinatura do contrato-promessa a embargante tem vindo a desfrutar da fracção como se coisa própria fosse, tendo nela efectuado obras de acabamento, instalando portões e utilizando-a como arrecadação e armazém bem como garagem dos seus carros e dos seus sócios”.

E é com base nesta última razão que o EPGA funda o seu parecer no sentido da procedência dos embargos.

Escreveu o Ilustre Magistrado:

”Tendo em conta que no probatório da sentença recorrida se mostra estabelecido sem oposição da recorrente - que, a partir da assinatura do contrato-promessa, a fracção foi entregue ao recorrido e que este passou a desfrutá-la “como se coisa própria fosse” - isto é, que possuía a fracção em nome próprio - é de concluir, como conclui o M.º Juiz *a quo*, que a penhora ofende e é incompatível com tal direito”.

São duas questões importantes, que convém examinar, porque podem elas fazer inflectir a perspectiva que acima deixamos assinalada.

Ouçamos sobre a questão o que diz aquele insigne Professor, no já referido estudo (pág. 348):

”Admite-se, é certo, que a posição do promitente-comprador se possa em circunstâncias excepcionais converter, havendo entrega da coisa, numa verdadeira situação possessória. São concebíveis todavia segundo os mesmos Autores (Pires de Lima e Antunes Varela) situações em que a posição jurídica do promitente-comprador preenche excepcionalmente todos os requisitos de uma verdadeira posse. Suponha-se, por exemplo, que havendo sido paga já a totalidade do preço ou que, não tendo as partes o propósito de realizar o contrato definitivo (a fim v.g., evitar o pagamento da sisa ou precluir um direito de preferência), a coisa é entregue ao promitente-comprador *como se sua fosse já* e que, neste estado de espírito, ele pratica sobre ela diversos actos materiais correspondentes ao exercício do direito de propriedade. Tais actos não são realizados em nome do promitente-vendedor, mas sim em *nome próprio*, com intenção de exercer sobre a coisa um verdadeiro direito real. O promitente comprador actua aqui, *uti dominus*, não havendo, por conseguinte, qualquer razão para lhe negar o acesso aos meios de tutela da posse.”

Concordamos.

E a estes casos, que não são compreensivelmente exaustivos, deverá juntar-se a situação descrita nos autos: o pagamento da quase totalidade do preço, com reiteradas diligências no sentido de formalizar o contrato de compra e venda, e o exercício, por parte da embargante, de diversos actos materiais correspondentes ao exercício do direito de propriedade, praticados em nome próprio.

Concluimos assim que, na hipótese concreta dos autos, a embargante tem a posse do prédio urbano em causa.

A decisão recorrida não merece pois censura.

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

Lisboa, 10 de Abril de 2002. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Benjamim Rodrigues* — *Alfredo Madureira*.

Acórdão de 10 de Abril de 2002.

Assunto:

Impugnação judicial. Princípio do inquisitório. Pareceres técnicos. Prova pericial.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Mercê do disposto nos arts. 99º da LGT e 13º do CPPT, vigora, no contencioso tributário, o princípio do inquisitório, em vista da descoberta da verdade material.*
- 2 — *Pelo que é de deferir perícia requerida pelo impugnante, pertinente ao conhecimento do respectivo objecto - artº 116º daquele último diploma legal.*

Recurso n.º 26 348. Recorrentes: Vítor Manuel Moreira Joaquim e Outros; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Juiz Cons.º Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do STA:

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto por VÍTOR MANUEL MOREIRA JOAQUIM E OUTROS, do despacho do TT de 1ª Instância de Faro, que lhe indeferiu pedido de perícia à Direcção-Geral das Pescas.

Fundamentou-se a decisão, por "competir aos impugnantes, no âmbito do princípio dispositivo, obterem eles os elementos pretendidos".

Os recorrentes formularam as seguintes conclusões:

1º - No presente caso o Ex.º Sr. Juiz *a quo* deveria ter ordenado a diligência requerida pelos impugnantes, quanto à Direcção-Geral das Pescas, com vista à resposta por tal entidade, com base em parecer dos seus técnicos, do que consta dos n.ºs 15º a 36º da petição inicial.

2º - E caso o Ex.º Sr. Juiz *a quo* considerasse que a prova pericial constante da diligência referida no número anterior não se encontra requerida de acordo com todos os formalismos legais, deveria ter mandado notificar os impugnantes para aperfeiçoarem o requerimento de tal tipo de prova, ou então, deveria o Exmo Sr. Juiz *a quo*, por sua iniciativa, ordenar a realização de prova pericial com vista à resposta de tal matéria.

3º - Não tendo assim procedido, o Ex.º Sr. Juiz *a quo*, violou, nomeadamente, o disposto nos artigos 13º e 116º do Código de Procedimento e Processo Tributário.

4º - O despacho recorrido deverá ser revogado e substituído por outro que ordene a diligência requerida ou, quando assim não se entenda, o aperfeiçoamento do requerimento nesta parte em que se requer tal perícia."

A Fazenda Pública não contra-alegou.

O Ex.º Magistrado do MP emitiu parecer no sentido do provimento do recurso, deferindo-se ao requerido, face ao disposto nos arts. 40º do CPT e 116º e 13º do CPPT e, atendendo aos princípios informadores do processo tributário, da oficialidade e da investigação ou inquisitório e a que vem requerido um parecer técnico, a emitir precisamente pelo Estado, através da Direcção-Geral das Pescas, que se prende com a natureza, acessória ou não, das areias, na cultura de amêijoas em viveiro.

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

Vejamos, pois:

Como resulta do exposto, o tribunal *a quo* indeferiu o requerido pelos impugnantes no sentido de que se oficiasse à Direcção-Geral das pescas, notificando-a para que esta se pronunciasse "tecnicamente e da forma tão pormenorizada quanto possível", quanto ao articulado nos n.ºs 15 a 36 da petição.

Isto, "dado competir aos impugnantes, no âmbito do princípio dispositivo, obterem eles os elementos pretendidos".

Todavia, tal princípio, no contencioso tributário impugnatório, é de aplicação limitada.

Desde logo, o artº 99º da LGT afirma expressamente o princípio do inquisitório, devendo o tribunal realizar ou ordenar; até officiosamente, todas as diligências que se lhe afigurem úteis para conhecer a verdade, recaindo sobre todas as autoridades e repartições públicas o dever de prestar informações ou remeter cópia de documentos que o juiz entenda necessárias ao conhecimento do objecto do processo.

O que é reafirmado pelo artº 13º do CPPT.

"Com efeito ao contrário do que ocorre no processo civil, no processo tributário a Administração, ... não é titular de um interesse oposto ao do particular, antes está legal e constitucionalmente obrigada a actuar exclusivamente subordinada ao interesse público e com imparcialidade, tanto nos processos administrativos, como nos judiciais (arts. 266º, n.ºs. 1 e 2, da CRP e 55º da LGT)."

Cfr. Jorge de Sousa, *CPPT, Anotado*, 2ª edição, pág.: 124 e Alfredo de Sousa e J. Paixão, *ibidem* pag. 78.

Trata-se do interesse público na descoberta da verdade material que enforma tal princípio.

Cfr. os Acds. do STA de 28/02/96 in *CTF*, 382-333, 22-01-97, Rec. 19.634, 2/07/97, Rec. 21.502, 10/12/97, Rec. 21.402.

Por outro lado, o artº 116º do mesmo diploma legal prevê a elaboração de pareceres técnicos e da prova pericial, officiosamente ou a pedido das partes e a regular nos termos do CPCivil - cfr. arts. 568º a 591º.

A prova pericial tem por fim a percepção ou apreciação de factos por meio de peritos quando sejam necessários conhecimentos especiais que os julgadores não possuam - artº 388º do Cód. Civil.

A perícia é requisitada pelo tribunal a estabelecimento, laboratório ou serviço oficial apropriado, quando tal seja possível e conveniente - artº 568º n.º 1, do CPCivil.

Certo que "é o critério do juiz que prevalece no que concerne a determinar quais as diligências que são úteis para o apuramento da verdade, sendo inevitável em tal determinação uma componente subjectiva, ligada à convicção do juiz".

"No entanto, a necessidade da realização das diligências pode ser controlada objectivamente, em face da sua real necessidade para o apuramento da verdade, podendo, por isso, ser apreciada em recurso, a correcção da decisão de recusa de realização de qualquer diligência".

"Assim, se for requerida pelas partes ou pelo MP, a realização de uma diligência, o juiz só não a deve levar a cabo se a considerar inútil ou dilatária em despacho fundamentado."

Cfr. Jorge de Sousa, *cit.*, págs. 127/28 e o Ac. deste STA, de 5/04/00 Rec. 24.713.

Ora, nos autos, está em causa a sujeição a IVA da produção de bivaldes efectuada em viveiros, instalados nas areias das rias, considerando a Administração Fiscal "manifesta a acessoriedade do elemento terra no seu exercício", pelo que se estaria face a uma actividade de natureza comercial ou industrial, atento o disposto na al. a) do nº 2 do artº 4º do CIRS.

É sobre tal acessoriedade que se pretende o parecer, recte a perícia-técnica da Direcção-Geral das pescas já que a recorrente entende que, ao contrário, "as areias representam um elemento essencial".

Tem-se, pois, por pertinente a referida perícia, a solicitar àquela entidade, sobre as questões solicitadas pelo impugnante, desnecessária que se mostra agora a formulação de quesitos artº 577º do CPCivil (Reforma de 95/96).

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, revogando-se; na parte ora sub judice, o despacho recorrido para ser substituído por outro que defira ao requerido.

Sem custas.

Lisboa, 10 de Abril de 2002. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Almeida Lopes* — *António Pimpão*.

Acórdão de 10 de Abril de 2001.

Assunto:

Execução fiscal; cobrança de dívidas à C.G.D.; competência dos tribunais tributários; constitucionalidade; direito comunitário; título executivo.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Até à transformação da Caixa Geral de Depósitos, operada pelo D.L. 287/93, de 20/7, tinha ela a faculdade de lançar mão do processo de execução fiscal para cobrança de créditos emergentes da sua actividade.*
- 2 — *Tal prerrogativa não afrontava o direito comunitário nem a CR.P., quer no que toca à defesa da concorrência quer no que respeita ao princípio da igualdade.*
- 3 — *A fotocópia da certidão de dívida, dada a execução como título executivo, não constitui nulidade insanável mas mera irregularidade.*
- 4 — *Na oposição há execução fiscal, instaurada para cobrança de dívida à C.G.D., pode discutir-se a legalidade da liquidação da dívida exequenda.*
- 5 — *Porém, se as questões suscitadas forem de natureza civil, deve subrestar-se na decisão, devendo as partes dirimi-las no foro a comum.*

Recurso n.º 26 359. Recorrente: Empresa de Pescas de Aveiro, S.A.; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Juiz Consº Dr. Fonseca Limão.

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

Empresa de Pescas de Aveiro, S.A., inconformada com o acórdão do TCA, a fls. 685 e seguintes, dele interpôs recurso para este STA, terminando as suas alegações com a formulação de um quadro conclusivo onde, em síntese, para além de arguir a nulidade da peça recorrida, por omissão de pronuncia, suscita as questões de saber se a cobrança coersiva das dívidas à CGD, através do processo de execução fiscal, instaurado anteriormente à entrada em vigor do

D.L. 287/93, viola ou não a CRP e o Tratado de Roma, se é ou não nulo o título dado à execução, se é ou não nula uma fiança ou, ao menos, se se mostra ou não extinta por extinção da dívida principal.

Contra-alegou a C.G.D. que, para além de afirmar não caber, porque em 3º grau, o presente recurso, se bateu, no mais, pela manutenção do julgado.

O Ex.º Magistrado do MºPº junto deste STA, foi de parecer que o recurso para este STA é admissível e, no mais, opinou no sentido da improcedência do recurso.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

Nos termos dos arts. 713º, nº 6, e 726º do C. P. Civil, remete-se para a matéria de facto fixada na decisão recorrida.

Veamos antes de mais, se era ou não admissível o presente recurso.

A oposição foi instaurada no T. T. de 1ª Instância antes da entrada em vigor do D.L. 229/96, de 29/12, que introduziu alterações ao ETAF, vindo a extinguir o 3º grau de jurisdição, o que decorre da nova redacção dadas ao artº 32º deste diploma legal.

Todavia como se alcança da nova redacção do artº 120º do ETAF, introduzida por aquele diploma, a extinção do anterior 3º grau de jurisdição no contencioso tributário, não era aplicável aos processos já pendentes à data da sua entrada em vigor.

Assim, considerando que a oposição foi instaurada em 25/3/87, e que a extinção do 3º grau de jurisdição só contempla os processos instaurados a partir de 15/Set/97, forçoso é concluir pela improcedência da questão prévia suscitada pela CGD, bem como pela admissibilidade do presente recurso.

Na conclusão V a recorrente arguiu de nulo, por omissão de pronúncia quanto à questão da invalidade do título executivo, o acórdão recorrido.

A nulidade por omissão de pronuncia à a sanção para o incumprimento do dever de resolver as questões que as partes tenham submetido à apreciação do juiz (vide o artº 660º, nº 2, do C.P. Civil).

A questão da invalidade do título executivo foi levada às conclusões J) e K) L) e M) do recurso interposto para a 2ª Instância.

Tendo sido proficientemente tratada e resolvida no acórdão recorrido, que a julgou improcedente, como se vê de fls. 707, 708 e 709 dos autos (vide fl. 23, 24 e 25 da peça recorrida).

Conclui-se, pois, não padecer o acórdão recorrido da nulidade que lhe vem assacada.

As questões de saber se a cobrança coersiva de dívidas à CGD, através de processo de execução, instaurado antes da entrada em vigor do DL 287/93, viola a CRP e o Tratado de Roma e a da nulidade do título executivo, foram tratadas e decididas pelo aresto recorrido em termos que não nos suscitam reparos.

Assim, fazendo apelo aos arts. 713º, nº 5, e 726º do CP Civil, confirmar-se as respectivas decisões, remetendo-se para os seus fundamentos, tanto mais quanto é certo que se inserem na jurisprudência deste STA e do Tribunal Constitucional (v. quanto à cobrança, através da execução fiscal, ” Acs. STA de 3/10/90, rec. 12.692 (AD 353/631), 17/5/95, rec. 14.162 (Ap. DR de 14/8/97, pag. 1277, 15/3/2000, rec. 12666, Ap. DR de 9/7/2001, pag. 1), do Tribunal Constitucional nºs 371/94, de 11/5/94 (ATC vol. 2º, pag. 181/193), 372/94, de 11/4/94 (op. Cit. Pag. 195/207) e 172/96, 7/2/96 (BMJ 454/275); quanto à compatibilidade com o Tratado de Roma, v. Ac. STA de 25/10/95, in

AD 14/11/97, pg. 2370, 17/5/95, in AD 14/8/97, in Pg. 1277 e (Pleno), de 15/3/2000, in AD 9/7/2001, pg 2; e quanto à questão da nulidade do título executivo, pode ver-se o Ac. STA de 31/10/01, rec. 26090).

Apreciemos agora a questão da nulidade da fiança ou, ao menos da sua extinção, porque extinta a dívida principal.

Esta questão tem natureza eminentemente civil. Por isso, a competência para a decidir está cometida aos tribunais comuns.

Por outro lado, nos termos do artº 3º do ETAF, compete aos tribunais fiscais a resolução de litígios no âmbito das relações jurídicas administrativas e fiscais.

Registe-se, ainda, que, de harmonia com o disposto no artº 4º, nº 2, do ETAF quando o conhecimento do objecto da acção ou do recurso depender da decisão de uma questão da competência de outros tribunais, pode o juiz sobrestar na decisão até que o tribunal competente se pronuncie, sendo que a inércia dos interessados relativamente à questão prejudicial terá os efeitos aludidos no artº 7º da LPTA.

Deve, assim, subrestar-se na decisão da oposição até que o tribunal competente se pronuncie quanto a esta questão (v. neste sentido, os Acºs STA de 27/10/99, rec. 20926, de 25/10/00, rec. 25293 e de 31/10/01, rec. 26090).

Devendo para o efeito, declarar-se suspensa a instância.

Termos em que se acorda em conceder provimento ao recurso e em revogar, nesta parte, quer a decisão recorrida quer a sentença da 1ª instância, remetendo-se o recorrente para os tribunais judiciais, ficando suspensa a instância e baixando os autos à 1ª instância. Sem custas.

Lisboa, 10 de Abril de 2002. — *João Plácido da Fonseca Limão* (relator) — *Benjamim Rodrigues* — *Lúcio Barbosa*.

Acórdão de 10 de Abril de 2002.

Assunto:

Recurso per saltum para o Supremo Tribunal Administrativo. Competência.

Doutrina que dimana da decisão:

O Supremo Tribunal Administrativo não é competente, em razão da hierarquia, para apreciar o recurso interposto de sentença de um tribunal tributário de 1.ª instância, quando nas respectivas conclusões se afirmam factos que a instância, não deu como provados, ou que são contrários aos fixados, deles se retirando efeitos jurídicos.

Recurso n.º 26388. Recorrente: Luís Filipe Jesus Vieira de Barros; Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Baeta Queiroz.

1.1. **LUIS FILIPE JESUS VIEIRA DE BARROS**, residente em Ponte de Lima, recorre da sentença do M.º Juiz do Tribunal Tributário

de 1.ª Instância de Braga que julgou parcialmente improcedente a oposição à execução fiscal que, originariamente instaurada contra SO-CICATUS - SOCIEDADE DE CONFECÇÕES, LDA., com sede em Labruge, Joane, Vila Nova da Famalicão, contra si reverteu, como responsável subsidiário.

Formula as seguintes conclusões:

“A.

Ao tempo da falência da executada “SOCICATUS” não era o executado recorrente sócio da Empresa.

B.

É assim ilegítima a sua posição nos Autos.

C.

O imposto é IVA de 1988 e contribuições à Segurança Social de 1984, 1985 e 1986. O executado só foi notificado 2000. Caducou assim o direito da Administração Fiscal. Prescreve também o direito do Imposto.

D.

O executado não era sócio da sociedade executada ao tempo da Falência. A dívida exequenda deveria ser paga pela Massa Falida já que o executado goza do Benefício da Execução previa e a Fazenda não provou nem alega que recebeu da massa falida.

Deve a sentença de 1.ª Instância ser anulada e substituída por sentença que absolva o executado recorrente”.

1.2. Não há contra-alegações.

1.3. O relator do processo emitiu parecer no sentido de o Tribunal não ser o competente para apreciar o recurso, por se afigurar que este não tem exclusivo fundamento em matéria de direito.

1.4. Notificado deste parecer, nada diz o recorrente.

1.5. A Ex.ª Procuradora-Geral-Adjunta junto deste Tribunal concorda com a posição assumida pelo relator.

1.6. O processo tem os vistos dos Ex.ºs Juizes Adjuntos.

2. A sentença recorrida estabelece a factualidade seguinte:

“1.

A execução em questão, instaurada contra Socicatus, Confeções, Lda., foi revertida contra o oponente porque se não encontraram, à executada, bens penhoráveis, e porque o oponente havia sido gerente dela;

2.

As liquidações em causa referem-se a contribuições da Segurança Social de 1988 a 89;

3.

O oponente foi citado, na execução, como revertido, em 05.02.98;

4.

Em processo de falência instaurado em 1989 (processo 169/89), a executada foi declarada falida por sentença judicial de 07.01.91, não tendo sido pago, no processo respectivo, o crédito exequendo;

5.

O oponente cedeu a sua quota, na executada, em 09.11.88”.

3. É por na conclusão C das suas alegações de recurso o recorrente afirmar que a execução fiscal a que se opõe visa a cobrança de dívidas de IVA de 1998 e à Segurança Social de 1984, 1985 e 1986, e que

“só foi notificado em 2000”, para sustentar a ocorrência de caducidade e de prescrição, que ao relator se afigurou não versar o recurso, exclusivamente, matéria de direito.

Na verdade, a sentença estabeleceu, antes, que as dívidas em cobrança coerciva respeitam a contribuições devidas à Segurança Social, dos anos de 1988 e 1989, e que a citação do recorrente para a execução teve lugar em 5 de Fevereiro de 1998.

Há, pois, entre o que afiança o recorrente e o assevera a sentença, quanto a estes pontos, que são de facto, controvérsia. Acresce que, não se achando apenso o processo executivo, não é possível a este Tribunal aperceber, nem o que consta do título executivo, nem da certidão de citação do recorrente para a execução, a existir, ou da cota respeitante a tal citação, a ter sido feita por via postal.

Por outro lado, é desses factos, em disputa - períodos a que respeitam as dívidas, e data da citação para a execução -, que o recorrente pretende retirar efeitos jurídicos favoráveis - que “caducou assim o direito da Administração Fiscal”, e que “prescreve também o direito do imposto”.

Razão por que o recurso não tem exclusivo fundamento em matéria de direito, e este não é, em razão da hierarquia, o Tribunal competente para o apreciar, por força do disposto nos artigos 32º, n.º 1, alínea b) e 41º, n.º 1, alínea a), do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais.

Na verdade, para estabelecer a competência do Tribunal, tudo o que importa é saber se vêm alegados factos diferentes dos fixados pela 18 instância, ou por contrários, ou por omissos. Afirmados esses factos, para concluir pela incompetência deste Tribunal não importa a sua relevância, ou dos juízos valorativos sobre eles construídos. Basta que as conclusões das alegações de recurso incluam matéria de facto não coincidente com a fixada na decisão recorrida para que o recurso não verse, exclusivamente, matéria de direito. E, não incidindo, unicamente, sobre matéria de direito, não é este Tribunal, mas o Tribunal Central Administrativo, o competente para apreciar o recurso, face às invocadas disposições legais.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juízes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo, em julgar o Tribunal incompetente, em razão da hierarquia, para apreciar o recurso, por competente ser a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo.

Custas a cargo do recorrente, com 75,00 euros de taxa de justiça e 50% de procuradoria.

Lisboa, 10 de Abril de 2002. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Fonseca Limão* — *Benjamim Rodrigues*.

Acórdão de 10 de Abril de 2002.

Assunto:

Nulidade de acto tributário. Acto que aplica norma inconstitucional. Anulabilidade. Emolumentos notariais. Sua natureza. Norma que viola lei comunitária. Prazo de impugnação.

Doutrina que dimana da decisão:

- I — Apenas os actos que ofendam o conteúdo essencial de um direito fundamental são nulos.*
- II — Um acto que, em aplicação da lei ordinária, viole alegadamente o princípio da legalidade tributária não é nulo mas anulável.*
- III — Assim, a propositura de uma impugnação com fundamento em inconstitucionalidade de um acto tributário está sujeita aos prazos fixados na lei para tal propositura.*
- IV — Os emolumentos notariais são taxas e não impostos.*
- V — A impugnação de acto de liquidação que viola norma comunitária deve ser apresentado no prazo de 90 dias, como se prevê no art. 102º do CPPT.*

Recurso n.º 26390, em que são recorrentes a Fazenda Pública e Ministério Público e recorrida a AUCHAN, SGPS, S. A., e de que foi relator o Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. AUCHAN, SGPS, SA, com sede na Travessa Teixeira Júnior, 1, Alcântara, Lisboa, impugnou judicialmente, junto do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa, a liquidação de emolumentos notariais, no montante de 16.375.170\$00, devidos pela celebração de uma escritura pública de aumento do capital social da impugnante.

Invocou vícios de violação de lei (violação de lei constitucional e violação de directiva comunitária).

O M.º Juiz do 1º Juízo daquele Tribunal, decidindo que aqueles emolumentos são impostos e não taxas, julgou “procedente a impugnação por inconstitucionalidade material das normas com base nas quais foram liquidados os emolumentos”, reconhecendo ainda à impugnante o direito a haver juros indemnizatórios.

Inconformados com esta decisão, interpuseram recurso para este Supremo Tribunal quer o Ministério Público, quer a Fazenda Pública.

O **REPRESENTANTE DA FAZENDA PÚBLICA** formulou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

1) A decisão recorrida contraria claramente o entendimento jurisprudencial dominante de acordo com o qual o regime aplicável à liquidação efectuada com base em preceito que se mostre em desconformidade com normas constitucionais é a *anulabilidade*, de que decorre, por sua vez, a inaplicabilidade, ao caso em apreço, do regime da nulidade constante do art. 134º do CPA.

2) Assim, não sendo nula, mas tão só *anulável*, não poderia a liquidação em causa ser impugnada a todo o tempo, mas apenas no prazo previsto no art. 123º, n.º 1, do CPT (idêntico, aliás, ao estabelecido no art. 102º, n.º 1, do CPPT), pelo que, tendo este sido largamente ultrapassado, *apresente impugnação resulta manifestamente intempestiva, por tardia*.

3) O art. 43º da LGT, sucedendo ao art. 24º do CPT, mantém, no respectivo n.º 1, a garantia respeitante ao direito a juros indemnizatórios designadamente quando, em impugnação judicial, se determine que houve *erro imputável aos serviços de que tenha resultado pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido*.

4) Sendo certo que o erro a que se reporta o sobredito preceito será o erro não só de facto mas também de direito na liquidação, deverá, não obstante, ser demonstrada a *susceptibilidade de imputação do mesmo aos serviços, bem como a necessária repercussão directa do referido erro no que respeita ao montante da dívida tributária que tenha sido objecto de pagamento, sendo, por conseguinte, indispensável proceder à indicação da quantia que seria legalmente devida.*

5) Ora, no caso vertente, constata-se que não só o *apuramento do montante em causa resultou da mera aplicação pelos serviços, dos normativos então vigentes*, como também não consta da sentença recorrida qualquer referência ao eventual acréscimo no que respeita ao montante objecto de pagamento, como consequência da verificação do questionado erro, não tendo, aliás, a decisão em causa procedido à definição do montante da dívida que seria legalmente exigível, *sendo certo que as normas de Direito Comunitário aplicáveis não impõem a gratuitidade do serviço prestado e que não existe qualquer normativo susceptível de aplicação alternativa.*

6) Decorre do supra referido que a decisão recorrida, ao considerar tempestiva a impugnação deduzida para além do prazo previsto no art. 123º, nº 1, do CPT, com base em pressuposto que se mostra claramente contrário ao entendimento jurisprudencial dominante, viola o citado preceito, tal como, ao reconhecer à impugnante o direito a juros indemnizatórios sem que, para tanto, se verificassem cumulativamente os pressupostos constantes do art. 43º, nº 1, da LGT, faz uma aplicação inadequada do respectivo preceito, pelo que deverá ser revogada, com as legais consequências.

Por sua vez, o senhor **PROCURADOR DA REPÚBLICA** junto da-quele Tribunal de 1.ª Instância formulou as seguintes conclusões nas suas alegações de recurso:

- a) Os emolumentos foram liquidados em 14/10/96.
- b) São de qualificar como taxas e não como impostos.
- c) Os vícios de que possam padecer estão sujeitos à anulabilidade e não à nulidade.
- d) A sua impugnação estava sujeita ao prazo previsto no disposto no art. 102º do CPPT.
- e) Prazo este que é peremptório, de caducidade e de conhecimento officioso - art. 333º do CC.
- f) Quando foi deduzida, in casu, a impugnação há muito estava ultrapassado aquele prazo.
- g) Estando pois verificada a sua extemporaneidade.
- h) Foram, assim, violadas, na douda sentença recorrida, desde logo, as disposições legais -previstas nos arts. 102º do CPPT e 333º do CC.

A isto contrapôs a impugnante, que apresentou as suas contra-alegações, que finalizaram com o seguinte quadro conclusivo:

I. O pedido de revogação do acto de liquidação de emolumentos do notariado impugnado baseou-se, desde logo, na *nulidade inerente à inconstitucionalidade material* dos mesmos, por violação do disposto no art. 103º, nº 3, da CRP, por estes configurarem um verdadeiro imposto.

II. Bem como no facto de o acto impugnado resultar, em última análise, na ofensa ao conteúdo essencial do direito de propriedade.

III. O vício de *inconstitucionalidade, gerando a nulidade do acto de liquidação impugnado, acarreta a suspensão da contagem dos prazos*

processuais, porquanto a mesma pode ser arguida a todo o tempo, nos termos do art. 102º, nº 3, do CPPT.

IV. O acto de liquidação de emolumentos impugnado é, igualmente, violador do direito comunitário, concretamente, da proibição constante do art. 10º da Directiva Comunitária 69/355/CEE.

V. A proibição ínsita no art. 10º, da citada directiva é, conforme jurisprudência do TJCE, directamente invocável pelos particulares, perante os órgãos jurisdicionais nacionais (acórdão do TJCE, 6ª Secção, de 29/9/99, Proc. C-56/98).

VI. Por outro lado, segundo o TJCE (acórdão de 25/7/91 - Theresa Emmott contra Minister for Social Welfare, Processo C-208/90) o direito comunitário obsta à invocação, por parte das autoridades competentes, de normas processuais nacionais relativas a prazos, no âmbito de um pedido de particular perante os órgãos jurisdicionais nacionais, enquanto esse Estado membro não tiver transposto correctamente as disposições dessa mesma Directiva para a sua ordem jurídica interna.

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

2.1. Em 14/10/96, no 5º Cartório Notarial de Lisboa foi celebrada uma escritura pública de aumento de capital social da impugnante.

2.2. Através da escritura referida, a impugnante aumentou o seu capital social de 5 000 000\$00 para 10 000 000\$00 (deve ler-se antes 10 000 000 000\$00, atenta a escritura junta aos autos).

2.3. Pela realização da citada escritura pública foi liquidada à impugnante, pelo. 5º Cartório Notarial de Lisboa, a soma de Esc. 16 375 170\$00.

2.4. A impugnante pagou integralmente no 5º Cartório Notarial de Lisboa a quantia devida, a título de emolumentos, através do cheque n. 7366831740, emitido sobre o Banco CIFS, no valor de Esc. 16 375 223\$00.

2.5. Os emolumentos impugnados foram cobrados, na sua maioria, ao abrigo dos arts. 4º e 5º da Tabela de Emolumentos do Notariado, aprovada pelo DL n. 397/83, de 21/11.

3. A tese da impugnante é esta: os emolumentos são impostos e não taxas.

Dai que, tendo sido criados pelo Governo sem a necessária Lei de Autorização Legislativa, sejam inconstitucionais. Daqui decorre que a liquidação é nula (e não anulável), podendo ser arguida a todo o tempo. Por outro lado, os emolumentos em questão constituem imposições in compatíveis com uma directiva comunitária, nessa medida violando lei comunitária.

O M.º Juiz *a quo* decidiu que os emolumentos em causa constituem impostos, e, nessa medida, materialmente inconstitucionais os preceitos com basenos quais foi efectuada a liquidação impugnada.

Suscitam-se assim no recurso duas questões, a saber: se os emolumentos são impostos ou taxas, deles decorrendo padecerem ou não de inconstitucionalidade e se violam ou não preceitos comunitários.

3.1. Vejamos a primeira questão.

Os emolumentos são impostos? Ou são taxas?

Se são impostos, será que a liquidação é nula, podendo assim tal vício de violação de lei ser conhecido a todo o tempo?

Já vimos que o M.º Juiz decidiu que os emolumentos são verdadeiros impostos, sendo a impugnação procedente por "inconsti-

tucionalidade material das normas com base nas quais foram liquidados os emolumentos”.

E, sendo embora certo que nada diga sobre tal questão, é óbvio que, na esteira da impugnante, considera a liquidação nula e não anulável.

Na verdade, se anulável, é óbvio que a impugnação era necessariamente extemporânea, dado que a mesma foi apresentada em 20/03/2000 (vide carimbo apostado no rosto da impugnação), sendo que a liquidação data de Outubro de 1996 (vide probatório). Ou seja, muito para além do prazo de 90 dias previsto no art. 102º do CPPT.

Mas será que a inconstitucionalidade das normas em questão gera a nulidade, como defende a impugnante, e corrobora implicitamente o M.^{mo} Juiz.

Vejamos.

Está em causa um acto de liquidação.

Tal acto de liquidação será nulo?

Será assim?

Pois bem.

Concordamos que os actos que ferem princípios constitucionais são nulos.

Mas não todos.

Na verdade, só aqueles que contêm com o núcleo duro de princípios fundamentais.

É o que dispõe a al. d) do n.º 2 do art. 133º do CPA, que dispõe: “São, designadamente, actos nulos:

(...).

Os actos que ofendam o conteúdo essencial de um direito fundamental.”

Que, na nossa óptica, são aqueles que contêm com os direitos, liberdades e garantias dos cidadãos.

Mas já não aqueles que contêm com o princípio da legalidade tributária.

Tais actos, violadores do dito princípio da legalidade tributária, são anuláveis, mas não nulos.

Assim, não podem eles ser impugnados a todo o tempo, mas só nos prazos previstos nas leis ordinárias adequadas.

No sentido ora exposto, pode ver-se o Acórdão deste STA de 9/10/96 (rec. n. 20.873) - in *Ap. DR.* de 28/12/98, pp. 2843 e segs.

Escreveu-se:

“O acto que aplica norma interna desconforme àqueles direitos (constitucional ou comunitário) não é nulo, antes está viciado por erro nos pressupostos de direito, que integra a dita violação de lei, causa de mera anulabilidade.”

É que uma coisa é o vício do acto, outra, diversa, o vício da norma.

Como se escreve no Acórdão deste STA - Pleno - de 26/6/95, in *Ac. Dout.* 409-84:

“Além, uma norma ferida de morte, de nulidade, que os tribunais têm de ignorar; aqui, um acto administrativo, fazendo aplicação de uma norma no errado pressuposto da sua validade, da sua existência ou relevância jurídica, e que integra o vício de violação de lei por erro nos pressupostos de direito ... causa de mera anulabilidade.”

O acto impugnado é assim anulável, e não nulo.

Não pode pois ser impugnado a todo o tempo, mas só no prazo fixado na pertinente lei.

Daí decorre que, mesmo para quem defenda que os emolumentos são impostos e não taxas, mesmo aí estava-se perante acto meramente anulável, pelo que a impugnação seria sempre intempestiva.

Mas será que os emolumentos em causa são impostos ou são taxas? O que são os emolumentos notariais?

Importa qualificá-los, para saber se revestem ou não a característica de *receita tributária estadual*.

Que se trata de uma *receita estadual* parece-nos pacífico.

Na verdade, os emolumentos notariais constituem receita estadual, pois foram cobrados pelo Cartório Notarial, que é um serviço público dependente da Administração Central do Estado, no exercício das suas funções públicas, e visando o financiamento de despesas públicas.

Mas será que têm natureza de *receita tributária*?

O Acórdão deste Supremo Tribunal de 21/6/95 (rec. 19.054) teve ocasião de abordar esta questão, no tocante aos emolumentos do registo comercial, de natureza idêntica aos emolumentos notariais, em termos que suscitam a nossa concordância.

Escreveu-se no citado aresto:

“Tem-se definido tributo como toda a prestação patrimonial estabelecida por lei a favor de uma entidade que tem a seu cargo o exercício de funções públicas, com o fim imediato de obter meios destinados ao seu financiamento.

Ou, ainda, como toda a imposição coercitiva em dinheiro que o Estado arrecada, por força e na forma de lei.

Incluem-se neste conceito, entre outras, e como principais categorias, tanto os impostos como as taxas (cfr. Alberto Xavier, in *Manual de Direito Fiscal*, I, pág. 35; Nuno Sá Gomes, in *C.T.F.* n.º 304-306, pág. 85, e *Ac. do STA* de 7/6/89, Rec. 5580 e doutrina ali citada).

É costume distinguir, numa perspectiva jurídica, as receitas estaduais, entre as de direito público, obtidas por força do *ius imperii* ou *ius tributandi* do Estado, por isso receitas coactivas, e as de direito privado obtidas mediante processos ao alcance de qualquer particular, portanto receitas voluntárias, incluindo nas primeiras as taxas e os impostos e nas segundas os empréstimos e as receitas patrimoniais (cfr. *Ac. desta Secção* de 17/5/95 - rec. 19.053.”

E como distinguir as receitas das taxas?

Vejamos então.

A definição de imposto é pacífica.

Teixeira Ribeiro, in *Lições de Finanças Públicas*, 5ª Edição, a págs. 258, define-o como uma *prestação pecuniária, coactiva e unilateral, sem o carácter de sanção, exigida pelo Estado com vista à realização de fins públicos*.

Diogo Leite de Campos, no seu *Direito Tributário*, a págs. 22, define-o como uma *prestação patrimonial, integrada numa relação obrigacional, imposta por lei a um sujeito, a favor de uma entidade que exerça funções públicas, com o fim de satisfazer os seus objectivos próprios, e sem carácter de sanção*.

Nuno de Sá Gomes, no seu *Manual de Direito Fiscal*, Volume I, 1995, a págs. 59, define-o como *prestação patrimonial definitiva positiva e independente de qualquer vínculo anterior, definitiva e unilateralmente ou não sinalagmática, estabelecida pela lei a favor de entidades que exer-*

çam funções públicas e para satisfação de fins públicos, que não constituam sanção de actos ilícitos.

Com este último Autor, podemos dizer que se trata de:

- a) uma prestação patrimonial positiva;
- b) independente de qualquer vínculo anterior;
- c) definitiva;
- d) unilateral ou não sinalagmática;
- e) estabelecida por lei;
- f) a favor de entidade que exerça funções públicas;
- g) para satisfação de fins públicos;
- h) que não constitua sanção ou prevenção de actos ilícitos.

E como definir a taxa?

O conceito de taxa tem sido objecto de longa elaboração doutrinária e jurisprudencial.

Teixeira Ribeiro, na *Revista de Legislação e Jurisprudência*, n.º 112, pág. 294, define-a como a *quantia coactivamente paga pela utilização individualizada de bens semi públicos, ou como o preço autoritariamente fixado de tal utilização*

E o parecer da Procuradoria-Geral da República, de 15 de Dezembro de 1992, in *Diário da República*, 2ª Série, de 4/6/93, reproduzindo o Parecer n.º 64/80, bem como o Acórdão deste STA, de 10/2/83 (in *Acórdãos Doutrinários*, n.º 257, pág. 579), defendem ser a taxa o *preço autoritariamente estabelecido, pago pela utilização individual de bens semi públicos, tendo a sua contrapartida numa actividade do Estado ou de outro ente público, especialmente dirigida ao obrigado ao pagamento.*

Segundo Alberto Xavier, in *Manual de Direito Fiscal*, págs. 42 e 43, as taxas individualizam-se, *no terreno mais vasto dos tributos, por revestirem carácter sinalagmático, não unilateral, o qual, por seu turno, deriva funcionalmente da natureza do acto constitutivo das obrigações em que se traduzem e que consiste ou na prestação de uma actividade pública, ou na utilização de bens do domínio público, ou na remoção de um limite jurídico à actividade dos particulares.*

Para Sousa Franco, in *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, págs. 491 e segs., *a taxa é uma prestação tributária (ou tributo) que pressupõe ou dá origem a uma contraprestação específica, resultante de uma relação concreta (que pode ser ou não de benefício) entre o contribuinte e um bem ou serviço público.*

Em suma, temos como elementos essenciais do conceito de taxa: prestação pecuniária imposta coactiva ou autoritariamente; pelo Estado ou outro ente público; sem carácter sancionatório; utilização individualizada, pelo contribuinte, solicitada ou não; de bens públicos ou semi-públicos; com contrapartida numa actividade do credor especialmente dirigida ao mesmo contribuinte Acórdão do STA de 2/3/94 - rec. 17.363 -in *Ap. DR* de 28/11/96, págs. 794 e segs.

Ora, posto isto, e pondo em cotejo as definições atrás expostas, devemos concluir que os emolumentos notariais são taxas.

No caso traduzem a actividade administrativa de prestação de um serviço.

Que, no dizer de Alberto Xavier (*obra citada*, págs. 49-50), por se destinarem à retribuição dos funcionários dos serviços respectivos recebem a designação de emolumentos.

E, como estamos perante uma relação jurídica de direito público e não perante uma relação jurídica de direito privado, estamos perante uma taxa e não perante um preço.

Como se refere no citado acórdão de 21/6/95, diremos que "quer do ponto de vista da actividade administrativa de prestação de um serviço - pressuposto de facto da obrigação legal em que a taxa se traduz - quer se considere o critério da natureza das relações jurídicas sempre terá de concluir-se, com segurança, que os emolumentos em causa liquidados como contrapartida ou contraprestação do serviço prestado . . . , mais não são do que uma taxa, com os atributos atrás enunciados, com realce para a natureza coactiva e o carácter bilateral ou sinalagmático".

Daqui decorre que os emolumentos notariais são receita tributária estadual, com previsão na al. a) do n.º 1 do art. 62º do ETAF.

No sentido ora exposto, pode ver-se o Acórdão do Pleno da Secção deste Supremo Tribunal de 28 de Junho de 2000 (Rec. n.º 22.910PLE-NO).

E sendo uma taxa, é óbvio que a impugnação da mesma deveria ocorrer no assinalado prazo de 90 dias, previsto no art. 102º do CPPT.

E agora já podemos concluir duas coisas: a primeira é que os emolumentos são taxas e não impostos. Mas mesmo que fossem impostos, mesmo assim o acto de liquidação, mesmo que inquinado de vício de violação de lei constitucional, seria sempre anulável e não nulo.

Em qualquer caso é patente a caducidade do direito de impugnar.

3.2. Mas será que o já citado art. 5º da Tabela de Emolumentos do Notariado viola lei comunitária?

Antes de responder a este questão, importa saber se também aqui não estaremos perante a mesma caducidade do direito de impugnar.

E que, se a mesma ocorrer, então não importa saber se o normativo em causa viola ou não lei comunitária.

Ora, este Supremo Tribunal vem decidindo que a impugnação de uma liquidação com base em norma que viola lei comunitária tem que ser apresentada no já referido prazo de 90 dias previsto no art. 102º do CPPT.

Isto não invalida que o recorrente não possa, decorrido tal prazo, lançar mão do pedido de restituição das quantias pagas alegadamente com base em liquidação que viola lei comunitária, podendo daí ser interposto recurso contencioso da decisão que denegue tal pedido. E aí em prazos substancialmente mais avantajados.

Veja-se a propósito o acórdão deste STA de 30/01/2002 (rec. 26.231), onde a questão vem minuciosamente dilucidada, e para a qual remetemos. (E não versamos a questão aqui *expressis verbis*; por não ter sido esta uma questão posta na petição inicial, não sendo igualmente de conhecimento officioso).

Decorre pois que, mesmo por aqui, a impugnação é intempestiva, pelo que não importa determinar se a norma da Tabela do Notariado é ou não violadora de preceito comunitário.

A intempestividade da impugnação conduz necessariamente à procedência dos recursos.

4. Face ao exposto, acorda-se em conceder provimento aos recursos interpostos pelo Ministério Público e pela Fazenda Pública, revogando-se a sentença recorrida, e, em consequência, julga-se improcedente a impugnação, mantendo-se a liquidação impugnada.

Custas pela impugnante, aqui e na 1ª Instância, fixando-se a procuradoria em 50%.

Lihoa, 10 de Abril de 2002. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Fonseca Limão — Benjamim Rodrigues*.

Acórdão de 10 de Abril de 2002.

Assunto:

Matéria de facto e incompetência do STA.

Doutrina que dimana da decisão:

Versa matéria de facto o recurso em cujas conclusões das alegações se discutem factos que a sentença em apreciação não fixou pelo que a competência para do mesmo conhecer cabe à Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo e não a este Supremo Tribunal Administrativo.

Recurso n.º 26.397. Recorrente: Grupo Dimensão - Actividades Industriais, Comerciais e Editoriais, SA; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Conselheiro Juiz Dr. António Pimpão.

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

1. Grupo Dimensão - Actividades Industriais, Comerciais e Editoriais, S.A., recorre da sentença que, no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa, 2º Juízo, 2ª Secção, julgou incompetente o tribunal em razão da matéria.

Alegou formulando as seguintes conclusões:

1. Faltam elementos de facto na douda decisão recorrida, para concluir pela prática de um crime de abuso de confiança fiscal p.p. no artigo 24.º do RJFNA.

2. A simples conclusão de que os autos evidenciam a intenção da arguida de não entregar a prestação tributária devida, não chega para preencher o tipo legal do crime de abuso de confiança fiscal.

3. Era ainda necessário que ficasse provado ou, que pelo menos os autos evidenciassem, que a Arguida pretendeu apropriar-se da prestação tributária e dela obteve proveito para que se verificasse a prática de crime de abuso de confiança fiscal.

4. Não estando provado, ou sequer indiciado que a Recorrente tenha recebido a quantia que a remunerava do serviço prestado, ou mercadoria vendida, em causa, não existe um dos elementos essenciais do tipo de crime, ou seja, a apropriação da prestação tributária, bem como o dano provocado à fazenda pública.

5. O facto da arguida ter passado na altura em que não entregou as prestações tributárias a que estava obrigada, por dificuldades económicas, não leva directamente ao facto da mesma ter intenção de se apropriar dos valores das mesmas, pois falta ainda provar que a Arguida recebeu esse valor, bem como que dele tirou proveito.

6. Contrariamente à culpabilidade dolosa que em sentença recorrida se pretende imputar à arguida, o facto de esta ter aderido ao “Plano Mateus” para pagamento a prestações dos valores devidas à Fazenda Nacional, independentemente de ter recebido, ou não, o apuro das vendas que efectuou a terceiros revela com toda a segurança que a mesma não actuou com dolo.

A EMMP entende que a recorrente questiona matéria de facto na conclusão 5ª pelo que será este STA incompetente em razão da hierarquia para conhecer do presente recurso.

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

2. A sentença recorrida fixou o seguinte quadro factual:

1. No dia 15/9/96, na Direcção de Serviços de Cobrança do I.V.A., quando se encontrava no exercício das suas funções, um funcionário da Administração Fiscal, verificou pessoal e directamente que a firma “Grupo Dimensão - Actividades Industriais, Comerciais e Editoriais, S. A.”, com sede na Quinta de S. João das Areias, Lote 2, Sacavém, é área de competência deste Tribunal, enquadrada em I.V.A. no regime normal com periodicidade mensal, não efectuou o pagamento do imposto sobre o valor acrescentado, previamente liquidado nos termos da lei, relativamente ao mês de Janeiro de 1996, no montante de Esc. 17.681.516\$00 (dezassete milhões seiscientos e oitenta um mil quinhentos e dezasseis escudos) e cujo prazo de pagamento voluntário terminou em 1/4/96, tudo conforme auto de notícia de fls. 2 e seg., o qual se dá aqui por integralmente reproduzido;

2. O auto de notícia mencionado no n.º 1 deu origem ao presente processo de contra-ordenação fiscal, cuja parte administrativa correu seus termos na 4ª R. F. de Loures;

3. No âmbito da qual o arguido foi notificado nos termos e para os efeitos do art.º 199.º do C. P. Tributário, através de carta registada em 6/11/96, não tendo apresentado defesa (cfr. fls. 4 e 5 dos autos);

4. Em 5/6/2000, por despacho do Director de Finanças de Lisboa, exarado a fls. 69 e 70 dos autos e que se dá aqui por integralmente reproduzido, foi aplicada coima ao arguido no montante de Esc. 3.536.303\$00, decisão que lhe foi comunicada em 18/7/2000 (cfr. fls. 72 e 73 dos autos);

5. Em 14/9/2000, deu entrada na D.G.I. o recurso da decisão de aplicação de coimas interposto pelo arguido (cfr. fls. 74 e seg. dos autos);

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

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

8. Correu termos no 15.º Juízo Cível da Comarca de Lisboa o processo de recuperação de empresas n.º. 905/96, no qual ocupa o lugar de requerida a firma “Grupo Dimensão - Actividades Industriais, Comerciais e Editoriais, S.A.”, no âmbito da qual foi homologada, por sentença transitada em julgado, a medida de “gestão controlada por período de dois anos” como forma de recuperação da empresa arguida (cfr. documentos juntos a fls. 127 a 131 dos autos);

9. O arguido aderiu ao regime previsto no Dec.-Lei 124/96, de 10/8, do requerimento de adesão constando a dívida fiscal que deu origem ao presente processo, a qual já se encontrava parcialmente paga em 1/3/2001 (cfr. informação exarada a fls. 149 dos autos; documentos juntos a fls. 37 a 41 dos autos).

10. Dos factos, com interesse para a decisão da causa, constantes da acusação do Digno Representante da Fazenda Pública e dos alegados pelo recorrente, todos objecto de análise concreta, não se provaram os que não constam da factualidade supra descrita.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

A competência do tribunal de recurso ou a medida da sua jurisdição afere-se pela matéria levada às conclusões das alegações tal como o recorrente o configura nas ditas conclusões pelo que será em função destas que se averiguará se o mesmo tem por fundamento exclusivo matéria de direito não cabendo, neste momento, emitir juízo ou pronúncia acerca do mérito do recurso já que tal apreciação caberá ao tribunal que for competente para o apreciar.

Sustenta a recorrente na conclusão 5ª que o facto da arguida ter passado na altura em que não entregou as prestações tributárias a que estava obrigada, por dificuldades económicas, não leva directamente ao facto da mesma ter intenção de se apropriar dos valores das mesmas, pois falta ainda provar que a arguida recebeu esse valor, bem como que dele tirou proveito.

Saber se a sentença recorrida devia considerar como provado que pelo facto de a arguida ter passado, na altura em que não entregou as prestações tributárias, a que estava obrigada, por dificuldades económicas, leva ou não directamente ao facto de a mesma ter intenção de se apropriar dos valores das mesmas e se falta ainda provar que a arguida recebeu esse valor, bem como se dele tirou proveito é ainda julgamento de questões de facto que, nessa perspectiva, não foram fixadas.

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

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

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

Custas pela recorrente fixando-se em cem euros a taxa de justiça e em 40 % a procuradoria.

Lisboa, 10 de Abril de 2002. — *António Pimpão* (relator) — *Mendes Pimentel* — *Vitor Meira*.

Acórdão de 10 de Abril de 2002.

Assunto:

Omissão de pronúncia. Nulidade de sentença ou acórdão.

Doutrina que dimana da decisão:

É nula, por omissão de pronúncia [arts. 668º, n.º 1, al. d), a 660º, n.º 2, do Código de Processo Civil], a decisão judicial (sentença ou acórdão) que não conheça de questão colocada pelas partes a que não tenha resultado prejudicada no seu conhecimento pela solução dada a outras.

Recurso n.º 26.406, em que são recorrente Camilo Mendes Domingos e Recorrida a Fazenda Pública. Relator: Ex.º Conselheiro Dr. Alfredo Madureira.

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

Inconformado com o alias douto despacho de fls. 60 que lhe deferiu liminarmente (cfr. art.º 291º, n.º 1, al. c), do CPT) a oposição que deduzira, dele interpôs o presente recurso jurisdicional para esta Secção do Supremo Tribunal Administrativo o oponente Camilo Mendes Domingos, nos autos convenientemente identificado.

Apresentou tempestivamente as respectivas alegações de recurso formulando, a final, as seguintes conclusões:

1. Foi omitido o conhecimento de questão colocada que deveria ter sido apreciada, a saber, a adequação ou inadequação do meio processual dos embargos de terceiro no caso concreto caso não fosse admitida a "oposição".

2. Violando-se o art.º 668º, n.º 1, al. d), do C.P.C., cometendo-se a nulidade aí prevista, supra referida.

3. Deve a impugnação apresentada ser admitida como oposição ou, subsidiariamente como embargos de terceiro.

Para concluir que "(...) deve ser proferida pronuncia sobre a questão omitida, (...)".

Não foram apresentadas quaisquer contra alegações de recurso e, neste Supremo Tribunal Administrativo, o Ex.º Magistrado do Ministério Público pronunciou-se depois pelo provimento do presente recurso jurisdicional com base no sustentado entendimento de que, com efeito, ocorre a alegada omissão de pronuncia a que esta determina a nulidade da impugnado decisão.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

O único fundamento do presente recurso jurisdicional e a alegada omissão de pronuncia quanto á matéria levada aos n.ºs 20º a 22º da petição inicial de fls. 4 a 6 dos autos (cfr. art.º 668º, n.º 1, al. d), do CPC).

Tudo visto a compulsado o impugnado despacho, importa, na verdade, concluir que nele se omite, com efeito, qualquer referência ou apreciação á questão jurídica que nos apontados números da liminarmente indeferida petição inicial o ora Recorrente submettera á apreciação do tribunal *a quo*.

Porque assim, sem necessidade de outros ou melhores considerandos, importa também concluir pela procedência do presente recurso jurisdicional já que, como é sabido a decorre do estabelecido pelo art.º 660º, n.º 2, do citado CPC, o juiz deve resolver todas as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação, exceptuando-se apenas a só as que porventura resultem prejudicadas pelo conhecimento ou solução dada a outras, situação que, aqui e manifestamente, se verifica não ocorrer;

Na verdade a como sustentam a Recorrente e o Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal, indeferido, como foi e liminarmente, o pedido de oposição à execução, deveria o M.mo Juiz a quo pronunciar-se, depois, sobre a, subsidiariamente a por analogia, invocada eventual subsunção da factualidade alegada ao meio processual referido — embargos de terceiro — que, como bem atentamente evidencia aquele Magistrado do Ministério Público, com

a reforma processual do Código de Processo Civil operada em 1995/96, "(...) não só passou a constituir incidente da instância, com tratamento legislativo em sede própria, como passou a abranger, para além das situações de posse, a defesa de qualquer outro direito incompatível com a realização da diligência, de que seja titular quem não é parte na causa."

Em face do que exposto fica, acordam os Juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em julgar verificada a arguida omissão de pronuncia que demanda a requerida nulidade de sentença e, assim, conceder provimento ao presente recurso.

Sem custas.

Lisboa, 10 de Abril de 2002. — *Alfredo Madureira* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Lúcio Barbosa*.

Acórdão de 10 de Abril de 2002.

Assunto:

Imposto sucessório. Interpretação do art. 30º do CIMSISDD, na redacção anterior ao DL n.º 252/89, de 9/8.

Doutrina que dimana da decisão:

I — O valor dos imóveis relevante para efeito do imposto sucessório, nos termos do art. 30º do CIMSISDD, na redacção anterior do DL n. 252/89, de 9/8, é o valor matricial à data da transmissão.

II — Exceptuam-se os casos em que antes da liquidação houve correcções ex lege.

III — Nesta última hipótese, atende-se ao valor matricial à data da liquidação, valor apurado apenas em função dessas correcções ex lege.

Recurso n.º 26.441. Recorrente: Fazenda Pública; Recorridos: Deolinda Martins Dias Caldeira e Outros; Relator: Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. **DEOLINDA MARTINS DIAS CALDEIRA** e **OUTROS**, identificados nos autos, impugnaram judicialmente a liquidação do imposto sobre sucessões e doações, por óbito de José Martins Caldeira Júnior.

Alegam que o valor dos bens a considerar é o valor à data da abertura da herança e não à data da liquidação.

O M.º Juiz do 1º Juízo do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa julgou a impugnação procedente.

Inconformado com esta decisão, o representante da **FAZENDA PÚBLICA** interpôs recurso para este Supremo Tribunal, formulando as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

1) Por óbito de José Martins Caldeira Júnior, ocorrido em 27/12/82, os ora recorridos receberam, entre outros bens, três imóveis com a identificação e valores matriciais constantes da p. i.

2) Após a abertura da herança, entre herdeiros e inquilinos, foi acordada a alteração, para valor superior, do montante das rendas.

3) A liquidação do imposto sucessório, efectuada em 10/5/90, tomou por base os valores inscritos na matriz à data da liquidação, os quais, por via da alteração dos montantes das rendas, se apresentavam com valores superiores aos constantes à data da transmissão.

4) Entendemos ser esse o procedimento correcto. Contudo,

5) O M.^{mo} Juiz *a quo* decidiu dar provimento à impugnação por considerar que o valor dos bens imóveis da herança, a ser levado em conta para efeitos de sujeição a imposto sucessório, é o valor matricial constante da matriz à data da transmissão, salvo se, à data da liquidação, havendo diferença daquele valor para mais, este decorrer apenas de uma correcção ex lege e não, como é o caso dos autos, dos aumentos de renda verificados após a transmissão dos bens.

6) A decisão recorrida violou o art. 30º do CSISSD, na redacção à data do facto gerador (Dez./82), atento a que tal dispositivo consignava que o valor dos bens ao tempo da transmissão era dado pelo produto por vinte do rendimento colectável inscrito na matriz à data da liquidação. E que,

7) Só com o DL 252/89, de 9/8, o valor patrimonial, a considerar na liquidação do imposto pelas transmissões a título gratuito, passou a ser o inscrito na matriz à data, da respectiva transmissão.

8) Diploma este aplicável, por imposição do seu art. 4º, só às transmissões operadas a partir da sua entrada em vigor.

9) Acresce que o aumento do valor matricial dos imóveis sob pauta resultou pura e simplesmente das alterações de rendas acordadas entre os herdeiros e inquilinos, após a data da abertura da herança.

10) Sem que tenha havido qualquer obra, melhoramento ou benfeitoria que alterasse a estrutura do prédio em ordem a revelar riqueza nova, antes a mesma riqueza transmitida mas actualizada.

11) Com efeito, as meras alterações de rendas (sem ter havido quaisquer factos renovadores dos bens transmitidos que alterassem e melhorassem substancialmente o bem objecto da transmissão) ao serem repercutidas no valor matricial revelam que o bem já se mostrava potencial detentor da utilidade que veio a ser corporizado no arrendamento, que a fracção já detinha um valor idêntico ao tributado, faltando apenas, para que o mesmo revelasse, a actuação correspondente à celebração do contrato de arrendamento.

12) Ao entender que para efeitos de liquidação do imposto sucessório, o valor que lhe serve de base é o valor dos bens imóveis constante na matriz à data da transmissão, em vez de considerar os valores constantes à data da liquidação, o M.^{mo} Juiz *a quo* violou o art. 30º do CISSD, na redacção reportada à data do óbito, bem assim o art. 4º do DL 252/89, de 9/8.

Não houve contra-alegações.

O EPGA, junto deste Supremo Tribunal, defende que o recurso deve proceder. Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

2.1. Em 27/12/82 faleceu José Martins Caldeira Júnior.

2.2. Do acervo hereditário constavam três imóveis abaixo descritos, e que à data da transmissão tinham o indicado valor matricial:

a) verba n.º 3 — Prédio urbano sito em S. João do Estoril. . . com o valor matricial de Esc. 10.425.600\$00;

b) verba n.º 4 — Metade indivisa de um prédio urbano sito em Lisboa . . . com o valor matricial correspondente de Esc. 895.700\$00;

c) verba n.º 5 — Uma Terça parte indivisa de um prédio urbano sito em Lisboa . . . com o valor matricial correspondente de Esc. 28.680.000\$00;

2.3. Em 10/5/90 procedeu-se à liquidação do imposto sucessório referente ao óbito indicado no ponto 2.1., que teve em consideração o valor matricial dos imóveis a essa data (da liquidação), o qual era dos seguintes montantes:

a) verba n.º 3 — Esc. 12.112.065\$00;

b) verba n.º 4 — Esc. 3.418.200\$00;

c) verba n.º 5 — Esc. 50.938.120\$00.

2.4. A diferença dos valores matriciais indicados nos pontos 2.2. e 2.3. resultou do facto de entre a data da transmissão e a da liquidação se terem verificado aumentos de rendas.

3. A questão a decidir é esta: a liquidação do imposto sucessório haverá de atender ao valor matricial dos prédios à data da liquidação ou deverá antes atender ao valor matricial dos prédios à data da transmissão?

Tal resposta encontra resposta no art. 30º do CIMSISDD.

Porém, a actual redacção deste preceito não é idêntica à redacção do mesmo normativo vigente à data da transmissão.

Dispõe hoje o citado preceito (redacção dada pelo DL n. 252/89, de 9/8):

“Para efeitos de sisa e do imposto sobre as sucessões e doações o valor dos bens imóveis será o valor patrimonial constante das matrizes.

§ 2º. No caso de transmissões a título gratuito, considerar-se-á o valor patrimonial inscrito na matriz à data da respectiva transmissão”.

Quer isto dizer que, a questão posta à consideração do Tribunal tem hoje uma resposta clara e inequívoca, sendo a solução respectiva diversa da pretendida pelo recorrente, mas no domínio de outra legislação.

Na verdade, não é este o preceito aplicável, já que à data era outra a redacção deste normativo, à qual haveremos de atender, face ao disposto no art. 12º, n.º 1, do C. Civil.

Era a seguinte a redacção, à data, desse preceito legal:

“Para efeitos de sisa e do imposto sobre as sucessões e doações entender-se-á que o valor matricial dos bens ao tempo da transmissão é o produto por 20 ou por 15 do rendimento colectável inscrito na matriz à data da liquidação, consoante se trate, respectivamente, de prédios rústicos ou urbanos”.

A interpretação deste preceito neste Supremo Tribunal não tem sido pacífica.

Segundo uma corrente jurisprudencial, deve atender-se ao valor dos bens à data da liquidação.

Segundo outra corrente jurisprudencial, deve atender-se ao valor dos bens à data da abertura da herança, a menos que se esteja perante correcções *ex lege*.

Na primeira corrente jurisprudencial integra-se, por exemplo, o acórdão deste STA de 19/6/91 (rec. n. 13.198).

Na segunda, pode trazer-se à colação o Acórdão do Pleno da Secção de 13/7/94 (rec. n. 13.043).

Seria ocioso referir aqui os arestos proferidos neste Supremo Tribunal, num sentido ou noutro.

Que concluir?

Por nós diremos que acolhemos a tese segundo a qual o valor dos bens imóveis, para efeito do imposto sobre sucessões e doações, só é o valor matricial desses bens à data da liquidação, se tal valor, diferente e superior ao valor matricial à data da transmissão, tiver como fonte a correcção *ex-lege* desse referido valor.

Mas se, como no caso, tal aumento tiver como base a alteração convencional do contrato, com o inerente aumento da renda, então haverá que se considerar o respectivo valor à data da transmissão e não da liquidação.

É a interpretação da lei que se nos afigura mais razoável, se se tiver igualmente em conta o art. 20º do referido Código, que dispõe: “O imposto sobre as sucessões e doações será liquidado pelo valor dos bens *transmitidos*.”

A interpretação conjugada dos dois preceitos leva-nos a essa conclusão.

Obviamente que uma boa interpretação do texto legal conduz a que sejam consideradas as correcções *ex-lege* do valor matricial.

É que tais correcções permitem manter *actualizado* o valor matricial dos bens, impedindo que, aquando da liquidação, os mesmos tenham um valor inferior ao valor à data da transmissão.

Mas já não poderá ser considerado o aumento convencional da renda, já que este traduz uma actividade pessoal desenvolvida pelo sucessor, posterior à transmissão, e que com esta directamente nada tem a ver.

Uma tal interpretação, por outro lado, *evita premiar* a negligência da administração, que se tenha atrasado na liquidação.

E impede que a administração se coloque voluntariamente numa situação em que *aguarde* (até ao termo do prazo de caducidade do direito à liquidação) um momento favorável para efectuar a liquidação, ou seja, a eventual e provável celebração de um novo contrato. Por certo que com um novo arrendatário. É obviamente por valores muito superiores aos anteriores.

Acresce que uma tal interpretação impede situações de grave injustiça fiscal.

Afigura-se-nos que uma interpretação restritiva do art. 30º do CIM-SISSD, que defendemos, é a mais ajustada.

A sentença recorrida, que se moveu nestes parâmetros, não merece pois censura.

4. Face ao exposto, acorda-se em negar provimento ao recurso. Sem custas, por delas estar isento o recorrente.

Lisboa, 10 de Abril de 2002. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Fonseca Limão* — *Benjamim Rodrigues*.

Acórdão de 10 de Abril de 2002.

Assunto:

Processo. Nulidades do acórdão. Erro de julgamento.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Se o tribunal de recurso diz que a sentença não é nula porque o recorrente não aponta as questões de que ela deixou de conhecer e se este juízo está errado, o acórdão sofre de erro de julgamento e não de nulidade, devendo o tribunal superior conhecer de tal questão como de erro de julgamento.*
- 2 — *As conclusões devem ser entendidas segundo a aceção que resulta do discurso anterior na parte discursiva das mesmas e não apenas em função de si próprias.*
- 3 — *Se a 2ª instância errou no julgamento efectuado sobre a questão da nulidade da sentença pode o Supremo conhecer desse erro, ainda que ele lhe tenha sido apresentado como uma questão de nulidade do acórdão, e decretar a anulação da sentença de 1.ª instância e ordenar à 2ª instância que esta faça aplicação do disposto no art.º 715º do CPC.*

Recurso n.º 26466. Recorrente: Armando José Lopes Ruano; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Benjamim Silva Rodrigues.

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

A - O relatório:

1. ARMANDO JOSÉ LOPES RUANO, identificado com os demais sinais dos autos, dizendo-se inconformado com o acórdão da Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, de 27/3/2001, o qual negou provimento ao recurso por si interposto da sentença do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa, de 18/12/1998, no segmento em que esta julgou improcedente a oposição deduzida contra a execução fiscal instaurada para cobrança de dívidas à segurança social, contra si revertida, dele recorre para esta formação judicial, pedindo a sua anulação.

2. Nas suas alegações de recurso o recorrente refuta decidido com base nos fundamentos aí desenvolvidos e que sintetizou nas seguintes proposições conclusivas:

- a) O douto acórdão recorrido enferma de nulidade por omissão de pronúncia, nos termos do disposto nos arts. 668º e 660º do CPC;
- b) Assim como viola o disposto no art.º 712º, n.º 5, do CPC, ao não ter ordenado a baixa dos autos à 1ª instância para dar cumprimento ao disposto nos art.ºs 142º n.º 2 do CPT e 653º, n.º 2, do CPC;
- c) Contudo, sem prescindir, o Tribunal *a quo* laborou em erro na aplicação do direito e na determinação da norma aplicável;
- d) Pois que, a responsabilidade subsidiária dos administradores se afere pela verificação dos pressupostos previstos nos arts. 13º e 239º, n.º 2, do CPT;

e) O art.º 239º, n.º 2, do CPT contém uma condição suspensiva e a responsabilidade dos administradores está adstrita à verificação dessa condição, a qual opera “*ope legis*” e nos termos do art.º 804º do CPC, cabendo ao credor provar que a condição suspensiva se verificou, o que no caso dos autos não ocorreu; não se provou que à data da instauração da execução o património fosse insuficiente;

f) E não se verificando nenhum dos pressupostos do art.º 239º, n.º 2, do CPT, o recorrente é parte ilegítima na execução;

g) Mesmo que assim não fosse, o que se admite sem conceder, e com base nos factos provados, nomeadamente nas alíneas b) e d) do ponto 2.1 do douto acórdão recorrido e alínea d) da douda sentença proferida em 1ª instância, a inexistência ou a insuficiência do património da devedora originária seriam sempre motivadas, não por aquele que tenha sido delapidado ou dissipado no período de administração do recorrente, ou por culpa sua, mas sim porque à época da reversão a própria sociedade já não existia, tendo sido dissolvida e todo o seu património liquidado, sendo que, o recorrente há muito tinha deixado a administração e, não sendo sócio ou accionista, não participou na liquidação;

h) Assim, no momento em que a execução reverte contra o recorrente, existe uma impossibilidade objectiva;

i) E tal facto é imputável à administração fiscal por não ter, em tempo, garantido os seus direitos;

j) É aqui aplicável o art.º 147º, n.º 2, do CSC, no sentido em que os sócios são responsáveis, à data da dissolução, pelas dívidas de natureza fiscal exigíveis, assim como as não exigíveis;

k) Por outro lado, é aplicável o art.º 152º do CSC, quanto aos deveres, poderes e responsabilidade dos liquidatários, para os quais são transferidos os anteriormente pertencentes aos administradores;

l) E por isso, à data em que a reversão ocorreu, deveria ser contra estes que a execução devia continuar, com fundamento nos arts. 14º e 239º, n.º 2, do CPT;

m) Liquidatários esses que, nos termos do disposto no art.º 151º, n.º 1, do CSC são os membros do conselho de administração da sociedade em exercício de funções que ficam automaticamente nomeados desde o momento em que a sociedade se considere dissolvida, o que, em caso algum, iria recair sobre o recorrente;

n) Mesmo que algumas das hipóteses acima expostas vingasse, o que só se admite por cautela de patrocínio, sempre o facto provado na al. c) do ponto 2.1. do douto acórdão recorrido, ou seja, ter sido durante o mandato do recorrente que a devedora originária pagou 8 519 132\$00 e, considerando que a dívida neste período ascendeu a 6 345 337\$00, torna evidente a existência e a suficiência do património da devedora originária para solver as suas obrigações fiscais naquele período;

o) Assim, se o tribunal *a quo* tivesse aplicado correctamente o direito, nomeadamente o disposto nos arts. 13º e 239º, n.º 2, do CPT, teria de concluir pela absolvição do recorrente por ilegitimidade;

p) Contudo, não é aqui aplicável o art.º 13º do CPT, mas sim o art.º 14º do mesmo Código que, conjugado com o art.º 239º, n.º 2, responsabiliza, no presente caso, os liquidatários e não os administradores pela insuficiência patrimonial da devedora originária e, também neste caso, o recorrente deverá ser absolvido da instância, por ilegitimidade na presente execução”.

3. A FAZENDA PÚBLICA, recorrida, contra-alegou a defender o julgado.

4. O Ex.^{mo} Procurador-Geral-Adjunto neste Supremo pronunciou-se, no seu parecer, em síntese, pelo provimento do recurso apenas com base na nulidade da falta de indicação dos fundamentos do julgamento da matéria de facto entre os factos provados e os não provados.

Com os vistos dos senhores juízes adjuntos cumpre decidir.

B - A fundamentação:

5. As questões decidendas

São três as questões trazidas para conhecimento deste tribunal: uma é a da nulidade do acórdão recorrido por falta de pronúncia quanto à questão que lhe foi posta da sentença recorrida não se ter pronunciado sobre o facto alegado no art.º 28º da petição da oposição; outra, é a da nulidade do acórdão recorrido por não ter conhecido da questão da não especificação entre os factos provados e não provados e da falta de fundamentação do julgamento da matéria de facto feito pela sentença de 1ª instância; finalmente, a terceira é a de saber se, face à factualidade dada como assente, o recorrente é parte substantivamente ilegítima à face do direito aplicável.

6. O quadro de facto:

6.1. O acórdão recorrido provada a seguinte matéria de facto:

“a) Pela Repartição de Finanças do 5º Bairro Fiscal de Lisboa corre termos um processo de execução fiscal, em que é executada originária a sociedade “*Calcu I Gestio Portuguesa, Prestação de Serviços de Informática, S.A.*”, para cobrança coerciva, além do mais, das quantias de 2 482 646\$00, de 1 817 738\$00, de 1 551 606\$00 e de 2 482 388\$00, provenientes de dívidas de contribuições à Segurança Social, e juros devidos, respeitantes, respectivamente, aos meses de Julho, Agosto, Setembro e Outubro do ano de 1992 - cf. o documento de fls. 19.

b) No dia 7-11-1996, foi, nesse processo de execução fiscal, o oponente, ora recorrente, citado, por reversão, tendo, no dia 6-12-1996, apresentado a respectiva petição de oposição - cf. o documento de fls. 28, e o carimbo de entrada a fls. 2.

c) Por guias datadas de 31-8-1992, de 6-10-1992, de 4-11-1992, de 4-12-1992, de 30-12-1992 e de 27-1-1993, constantes do respectivo processo de execução fiscal, a sociedade executada dita em a) procedeu ao pagamento de contribuições à Segurança Social, e juros devidos, relativamente aos meses de Agosto do ano de 1990 a Outubro do ano de 1991, e cujas quantias somam 8 517 829\$00 - cf. os documentos de fls. 17 e 18 e 46 a 51.

d) Na Conservatória do Registo Comercial da Amadora, relativamente à sociedade executada consta, nomeadamente, «Dissolução e Liquidação. Data da aprovação das contas: 8 de Maio de 1993» - cf. fls. 14 do documento de fls. 9 a 14”.

6.2. O mesmo acórdão recorrido julgou expressamente como não provados os seguintes factos alegados pelo recorrente na sua petição inicial:

“1. No período em que o oponente esteve na administração da executada foi dada prioridade máxima ao pagamento, quer das contribuições para a Segurança Social, quer dos diversos impostos, em prejuízo de outros credores da executada artigos 16º e 17º da petição inicial;

2. A executada lutava com graves dificuldades financeiras e económicas derivadas de factores externos e internos, como a crise do sector, a falta de mercado para os seus produtos e serviços, as restrições

ao crédito e a sucessiva descapitalização provocada pela accionista principal, a sociedade espanhola “CG — Calcul I Gestio, S.A.” - artigo 18º da petição inicial”.

3. O oponente, enquanto administrador da executada, pugnou sempre junto dos seus pares para que esta empregasse os seus dividendos na liquidação do passivo, nomeadamente ao Estado - artigo 23º da petição inicial;

4. A executada era uma empresa de capital maioritariamente espanhol e controlada pela “casa mãe” em Barcelona, e os objectivos dos espanhóis era o lucro imediato e a descapitalização da empresa - arts. 24 e 25º da petição inicial;

5. Várias vezes foram solicitados pagamentos a título de royalties de software pela “casa mãe”, tendo-se o oponente opositivamente a isso, já que tal não passava de um expediente para que todo o capital conseguido pela executada fosse transferido para Espanha - art.º 26º da petição inicial;

6. Que posteriormente, a sociedade foi dissolvida e liquidada, tendo todos os bens que esta possuía sido levados pelo administrador espanhol Sr. Rafael Piñol Tomás - artigo 28º da petição inicial”.

7. O mérito do recurso.

7.1. Da primeira questão:

A nulidade da sentença por omissão de pronúncia ocorre quando o tribunal deixe de conhecer de uma questão que lhe seja colocada. É uma sanção que se funda no incumprimento do dever institucional por banda do juiz de dizer o direito sobre as questões concretas que só dessas cura, por natureza, a jurisdição que as partes lhe coloquem. Questões são as problematizações em concreto colocadas pelas partes de cuja contraposição com a lei aplicável seja possível advir uma resposta com influência na sorte do pleito. Relativamente à sentença, serão questões a conhecer, sob pena de nulidade, as causas de pedir da acção e os fundamentos (sejam de matriz processual ou atinentes ao mérito) alegados em contestação cujo juízo de existência possa ter aquele efeito jurídico. Nos recursos, as questões a conhecer serão os problemas colocados pelo recorrente, sejam respeitantes à relação processual, sejam concernentes á relação substantiva, respeitantes à decisão recorrida.

Pretexta o recorrente que o acórdão recorrido não conheceu da questão que lhe havia posto nas alegações de recurso sobre a falta de pronúncia por parte da sentença recorrida sobre o facto por si alegado no art.º 28º da petição da oposição, de que a executada originária havia sido dissolvida e liquidada, enfermando de nulidade nos termos dos arts. 668º e 660º do CPC. Mas não tem razão. O acórdão aborda expressamente essa questão, dizendo *ipsis verbis*: “*O ora recorrente alega na conclusão a) da alegação do presente recurso que «a douta sentença recorrida enferma de nulidade por omissão de pronúncia, nos termos dos arts. 144º da Código de Processo Tributário, e 668º e 660º do Código de Processo Civil». Mas não aponta qual a «questão» que, no seu entendimento, o juiz deixou de conhecer*”. Há aqui uma pronúncia do tribunal sobre a problematização concretamente formulada pelo recorrente, pronúncia essa que foi no sentido do recorrente não ter identificado, na referida conclusão das alegações a «questão» de que o juiz tenha deixado de conhecer que fosse causa de nulidade da sentença e cuja omissão ele pudesse sindicarmos em recurso. Bem ou mal, o acórdão recorrido resolveu a problematização posta pelo recorrente quanto à eventual falta de pronúncia por parte

da sentença sobre uma questão, afirmando não ter o recorrente apontado qual era essa questão. Não existe, pois, qualquer omissão de pronúncia. A situação que ocorre é antes de um erro de julgamento do acórdão quanto à não identificação pelo recorrente do que teve por “questão” de que a sentença tenha deixado de resolver. Ao contrário do afirmado pelo acórdão, o recorrente identificara sob o ponto A das suas alegações de recurso para a 2ª instância (fls. 76 dos autos) qual era a “questão” a que se referia e que é aquela que acima se caracterizou. Ao tribunal recorrido incumbia, pois, integrar o sentido de tal afirmação feita nas conclusões com o afirmado antes nas alegações e de que aquelas são a síntese, não podendo ver as conclusões como asserções autonomamente significantes dos fundamentos do recurso. Ponto diferente seria saber se a designada pelo recorrente nulidade da sentença, por esta não ter dado por provado o facto alegado no artigo 28º da petição da oposição, constituiria uma nulidade de sentença ou um erro de julgamento e decidi-lo consoante fosse de direito, desprezando a qualificação feita pelas partes, em face do princípio da oficiosidade .do conhecimento do direito por parte do tribunal, como de facto é, pois respeita à extensão do juízo probatório relativo à existência dos identificados factos alegados que, na óptica do recorrente, o tribunal deveria ter, efectuado. O que o tribunal de recurso não podia, em qualquer caso fazer, e foi por isso que o anterior acórdão do mesmo tribunal (de 23.11.1999 - fls. 93 e segs.) foi anulado pelo acórdão deste STA (de 11.10.2000 - fls. 121 e segs.), era não apreciar e decidir essa problematização concretamente formulada pelo recorrente, embora qualificada juridicamente de forma errada. De qualquer modo, conquanto tenha erradamente afirmado que o recorrente não havia apontado qual era a questão posta pelo recorrente, o certo é que o acórdão recorrido, algo contraditoriamente, veio a resolvê-la, como simples questão de reexame probatório da matéria de facto alegada, como de facto é, dando-lhe a resposta constante da alínea e) do seu probatório, correspondente à supra alínea c). Temos, assim, que o acórdão recorrido acabou por resolver a questão probatória, corrigindo o erro de julgamento da 1ª instância, consubstanciando na circunstância desta não ter dado por provada a matéria concreta que a 2ª instância veio a dar por provada. Deste modo conclui-se que o acórdão recorrido não padece da primeira nulidade apontada.

7.2. Da segunda questão

Como bem nota o Ex.º Procurador-Geral-Adjunto neste Supremo Tribunal, no seu parecer (fls. 167), diferente é a resposta que merece a segunda questão que o recorrente coloca.

Relativamente a ela, o acórdão recorrido escreveu o seguinte: “Diz, ainda o recorrente, na conclusão b) da mesma alegação, «a douta sentença recorrida viola o disposto nos arts. 142º, n.º 2, do Código de Processo Tributário, e 653º, n.º 2, do Código de Processo Civil, por não especificar os factos provados». O recorrente não especifica, porém, os factos que o juiz deveria, em seu entender, considerar «não provados». E mais adiante, o acórdão recorrido acaba por sustentar que não importa conhecer de qualquer outra questão, “seja de natureza meramente adjectiva, seja mesmo de natureza substantiva - que não seja a de saber se o oponente, ora recorrente goza ou não de legitimidade ... “(na acepção substantiva, esclareça-se sintetizando).

Também aqui o acórdão recorrido abordou a questão. Mas julgou-a de modo errado, ao dizer, ao fim e ao cabo, que ela carece de objecto

e que a única questão a conhecer seria a da legitimidade substantiva do recorrente. E diz-se erradamente por várias razões. Em primeiro lugar, porque, uma vez mais, o tribunal recorrido leu as conclusões do recurso como asserções completamente desligadas do anteriormente alegado e de que constituem a síntese significativa, desprezando completamente a questão, aí colocada, da sentença não ter fundamentado a elaboração do juízo probatório efectuado sobre os factos alegados em termos de poder concluir-se pela sua destrinça, por ela nem sequer efectuada, entre factos provados e não provados. Aliás, os próprios termos verbais acima transcritos de tal conclusão deixam entrever, com suficiente clareza, essa dimensão da questão, ao referir-se ao n.º 2 do art.º 653º do CPC. Depois, porque, ao contrário, do considerado, não é de exigir ao recorrente que aponte, em tais condições, a identificação de quais devam ser os factos a fixar como não provados. A fixação dos factos provados e não provados corresponde a uma resultante incindível do juízo probatório único que concretamente é efectuado pelo julgador, relativamente aos factos alegados pelas partes. Por outro lado, para a parte poder controlar a correcção desse juízo, em qualquer daqueles sentidos, é necessário que o tribunal evidencie qual foi a avaliação crítica que fez das provas ou seja, que critérios é que usou na avaliação da credibilidade das concretas provas produzidas, quer para dar os factos como provados, quer para os dar como não provados. É essa a ratio do preceito (arts. 653º, n.º 2, do CPC e 142º, n.º 2, do CPT). Isso mesmo resulta da exigência de que o tribunal declare “quais os factos que julga provados e quais os que julga não provados, analisando criticamente as provas e especificando os fundamentos que foram decisivos para a convicção do julgador”. Se não fosse essa razão de ser do preceito, estar-se-ia perante um dado a obter por simples exclusão matemática e do cumprimento dessa regra lógico-racional todas as instâncias de recurso podem conhecer.

Todavia, mais uma vez, estamos perante não uma nulidade do acórdão, como vem alegado pela recorrente, mas sim de frente de um erro de julgamento do acórdão recorrido quanto à questão da nulidade. Trata-se, porém, de um simples erro de qualificação que não afecta o seu conhecimento pelo tribunal e a sua decisão conforme o direito. Ora, vista a sentença recorrida, constata-se que, de facto, esta não só não declarou quais os factos que julgou como não provados, como não procedeu a uma análise crítica das provas, deixando evidenciados os aspectos concretos por que estas contribuíram para a formação da convicção do julgador em qualquer dos sentidos em que esta é possível (factos provados ou não provados). A única coisa que a este respeito a sentença disse foi o seguinte: “. . . Significa tal que se presume a culpa dos administradores ou gerentes das sociedades a menos que provem o contrário. Ora, esta prova não foi feita pois os depoimentos das testemunhas não são suficientes para a alicerçar. Era necessário que o oponente alegasse e provasse factualidade concreta quanto à administração da empresa com vista a ilidir a referida presunção legal”. Independentemente daquele vício da não identificação dos factos a julgar como não provados, que, por si próprio, já consubstancia uma nulidade da sentença, pela não realização completa do acto único e incindível do julgamento da matéria de facto (arts. 668º, n.º 2, do CPC e 142º, n.º 2, do CPT), acresce que a análise crítica das provas feita pela sentença corresponde a uma fórmula vaga ou genérica que dá para todo o tipo de provas

testemunhais produzidas, independentemente do seu circunstancialismo concreto. A este propósito cabe deixar aqui registado o que recentemente este Supremo Tribunal deixou escrito no acórdão de 20/01/2002, proferido no proc. n.º 26 314, pela importância que o mesmo tem para o reconhecimento de um poder judicial endo e extraprocessualmente controlável. Disse-se aí: “A decisão da matéria de facto nunca pode surgir, assim, como um resultado justificado apenas subjectivamente, como se tratasse de uma simples afirmação de um poder judicativo pessoal, mas tem, ao invés, de estar suportada em razões objectivadas e objectivamente controláveis quanto à razoabilidade dos critérios de aferição da realidade dada como assente ou julgada como não assente, mormente quando esses critérios não estão predefinidos legalmente, como acontece nas provas de valor legal, mas assentam antes em modos racionais de conhecimento da realidade, como as máximas de experiência comum, do saber científico, psicológico, técnico; etc.”

O acórdão recorrido julgou, pois, erradamente a questão da nulidade da sentença. Ao contrário do ajuizado nele, a sentença é, de facto, nula. Consequentemente, o acórdão recorrido deveria tê-la anulado, com excepção da parte não atacada em recurso (esta por mor do princípio da não reformatio in pejus constante do art.º 684º, n.º 4, do CPC) e feito aplicação do disposto no art.º 715º do CPC, julgando em substituição, no caso de dispor dos elementos necessários (ao contrário do que o recorrente pede no recurso em que requer, sempre, a baixa dos autos) ou mandando baixar os autos à 1ª instância no caso de ser necessária, mesmo que oficiosamente entendida, a produção de outros instrumentos probatórios (nomeadamente documentais) (art.º 40º do CPT).

Não foi isso o que aconteceu; tendo-se limitado apenas a julgar a matéria de facto para além dos aspectos já julgados pelo tribunal recorrido de 1ª instância.

C - A decisão:

8. Destarte, atento tudo o exposto, acordam os juizes deste tribunal em dar provimento ao recurso, revogar o acórdão recorrido, julgar procedente a alegação da nulidade da sentença de 1ª instância e ordenar a baixa dos autos à 2ª instância, a fim desta dar cumprimento ao disposto no art.º 715º do CPC, nos termos acima apontados. Sem custas por delas estar isenta a Fazenda Pública.

Lisboa, 10 Abril de 2002. — *Benjamim Rodrigues* (relator) — *Fonseca Limão* — *Mendes Pimentel*.

Acórdão de 10 de Abril de 2002.

Assunto:

Nulidade de citação. Indicação de prazo inferior ao legal.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — *Constitui nulidade de citação, com o regime previsto no art. 198.º do C.P.C., a indicação nesta de um prazo para deduzir oposição inferior ao previsto na lei.*

2 — No entanto, nos termos do n.º 4 do mesmo artigo, a arguição não deve ser atendida se se demonstrar que não existiu prejuízo para a defesa do citado, a nível da globalidade dos direitos processuais que podem ser exercidos na sequência da citação.

Recurso n.º 26 503. Recorrente: Gonçalves & Saraiva, L.^{da}; Recorrida: Fazenda Publica; Relator: Exmº Juiz Consº Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 — GONÇALVES & SARAIVA, LDA, interpôs no Tribunal Tributário de 1.ª Instância da Guarda dois recursos judiciais de decisões do Senhor Chefe da Repartição de Finanças da Guarda, uma das quais ordenou a sua citação para processo de execução fiscal indicando o prazo de 20 dias para deduzir oposição ou requerer o pagamento em prestações ou a dação em pagamento e a outra que não reconheceu idoneidade a uma garantia oferecida.

O Tribunal Tributário de 1.ª Instância da Guarda negou provimento ao primeiro recurso e concedeu-o ao segundo, anulando o despacho a que ele se reporta por falta de fundamentação.

A Recorrente interpôs desta decisão o presente recurso jurisdicional para este Supremo Tribunal Administrativo, apresentando alegações com as seguintes conclusões:

A) O prazo previsto no artº 285º do Código do Processo Tributário para dedução de oposição a execução tributária é um prazo de natureza processual.

B) Aplica-se-lhe, por conseguinte, o dispositivo processual consagrado no Código do Processo Civil, nomeadamente o disposto no artº 144º deste diploma, disposição que refere a forma como se contam os prazos processuais.

C) Decorrentemente da Reforma do Código de Processo Civil de 1 de Janeiro de 1997 e mais concretamente do que consta exarado no artº 6º, n.º 1, alínea e), do DL n.º 329-A/95, de 12.12, os prazos de quaisquer diplomas que sejam superiores a dezoito dias e inferiores a vinte e cinco dias passaram a ser de trinta dias.

D) Assim sendo, o prazo que vinha estabelecido no artº 285º do Código de Processo Tributário, que era de vinte dias, passou a ser, ex vi da mencionada disposição, de trinta dias.

E) Tendo sido a Recorrente alvo de uma citação em que se refere que tinha o prazo de vinte dias para deduzir oposição, quando deveria referir que esse prazo era de trinta dias, teve lugar uma violação frontal de um seu direito essencial de defesa, com preterição absoluta do princípio da legalidade.

F) Ou seja, cometeu-se assim uma nulidade processual, por omissão de formalidade essencial do acto da citação, no qual tem, quem seja executado tributário, o direito de ser informado do prazo que efectivamente tem para apresentar a sua oposição.

G) Aliás, a execução tributária, pese embora ter tramitação nas repartições de finanças, não deixa de ter uma claríssima natureza de processo judicial e os actos que ao longo da sua tramitação se praticam não integram sequer a actividade administrativa, antes são actos próprios da função jurisdicional, isto é, são verdadeiros actos trâmite e que, por isso, são condição de outros, todos se encadeando na respectiva sucessão processual.

H) Neste sentido, refira-se que a ideia de “processo” envolve uma sequência de actos, que se sucedem uns aos outros, que mais ou menos são consequência uns dos outros e que visam, por isso, um resultado final, mas devendo os elos desta cadeia subsumir-se a regras muito claras e que decorrem, ou fluem directamente da lei ⁽¹⁾.

I) E, se assim não for, se houver nesta cadeia preterição de quaisquer formalidades, que nos termos da lei objectivamente sejam essenciais, então terá lugar a ofensa verdadeira e própria do princípio da legalidade, o que consequência uma ofensa verdadeira e própria também da CRP.

J) Sendo pois o prazo para dedução de oposição um prazo judicial e havendo que contar-se o mesmo de acordo com as regras do artº 144º do Código de Processo Civil, então, sendo o prazo em causa de trinta dias e não de vinte dias, ao não se ter entendido assim, em termos de aplicação deste entendimento ao caso concreto, não se assegurou correcta e adequada aplicação da lei, pelo que não pode manter-se, com produção de efeitos na Ordem jurídica, o entendimento contrário.

K) Ao constar da citação feita à Recorrente um prazo inferior ao legal para esta deduzir oposição, tal incorrecção constituiu uma lesão manifesta do seu direito de defesa, pelo que a mencionada (pretensa) citação tem de haver-se, pura e simplesmente, como nula.

L) fio não se ter decidido considerando nula a citação feita à Recorrente, violaram-se as seguintes disposições do Ordenamento jurídico Português: arts. 3º, n.º 2, e 268º, n.ºs 3, 4 e 5, da CRP; arts. 49º, n.º 3, e 285º do CPT; arts. 198º, n.º 2, 203º, n.º 1 e 206º do CPC; artº. 6º, n.º 1, alínea e), do DL n.º 329-A/95, de 12 de Dezembro. Pelo exposto, sempre contudo com o mui duto suprimento, entende-se que se deve revogar a identificada Decisão do Tribunal Tributário de Primeira Instância da Guarda, substituindo-a por outra que considere ter sido nula e não produtora de quaisquer efeitos a citação feita à Recorrente para os termos do também identificado procedimento de execução tributária, com curso de tramitação na Repartição de Finanças do Concelho da Guarda.

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Excelentíssimo Procurador-Geral-Adjunto emitiu duto parecer no sentido não conhecimento do recurso, por, em suma, o Recorrente pretender que se declare que a sua citação para a execução fiscal é nula porque, em vez de, lhe ter sido indicado um prazo de 20 dias, em vez de 30, para se opor, mas ter acabado por deduzir oposição dentro daquele prazo. Nestas condições, será indiferente a procedência ou não do presente recurso jurisdicional, pelo que o Recorrente carece de interesse em agir.

Notificado o Recorrente para se pronunciar sobre esta questão, veio dizer, em suma, que tem interesse no provimento do recurso por ter deduzido a referida oposição «à cautela», prevenindo a possibilidade de decaimento no incidente da nulidade da citação.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

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

I — A Execução Fiscal tem por base as certidões de dívida emitidas pelos Serviços de Cobrança do Imposto Sobre o Valor Acrescentado n.ºs 990130596 a 990130614 juntas a fls. 2 a 20 e que aqui se dão

⁽¹⁾ Neste sentido, pode ver-se *Direito Processual Civil*, edição da Faculdade de Direito de Lisboa — 1973, vol. I, pág. 23, do Professor Doutor João de Castro Mendes.

por integralmente reproduzidas para todos os legais efeitos, no montante total de Esc. 6.764.380\$00;

II — A Executada foi citada para a execução por carta registada com aviso de recepção, com o teor de fls. 22 dos autos e que aqui se tem por reproduzido, em 23 de Agosto de 1999 (alr de fls. 23);

III — Em 14.09.99, a Executada suscita o (incidente de nulidade da citação» (fls. 24 a 27);

IV — Sobre tal incidente veio a incidir o despacho do Sr. Chefe da Repartição de Finanças com o seguinte teor:

«QUANTO AO INCIDENTE: Em processo de execução. fiscal são só admissíveis os incidentes de falsidade e o de habilitação de herdeiros, nos termos do artigo 252º do Código de Processo Tributário; o conhecimento do incidente de falsidade é da competência do meritíssimo juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância, a quem a petição inicial deverá ser dirigida.

QUANTO À CITAÇÃO: A citação é pessoal quando exceda 30 vezes o salário mínimo mensal mais elevado, nos termos do n.º 3 do artº 275.º do Código de Processo Tributário; a mesma é feita através de carta registada com aviso de recepção, nos termos da alínea a) do n.º 3 do artigo 233º do Código de Processo Civil conforme o comentado ao artigo 251º do Código de Processo Tributário de Alfredo José de Sousa e José da Silva Paixão, a citação só existe em processo de execução fiscal e apenas é indispensável se se efectivar a penhora. Só neste caso é que a falta ou inexistência da citação pode constituir nulidade insanável, desde que possa prejudicar a defesa do interessado. A possibilidade de prejuízo existe quando ficou precludida, pelo decurso do prazo, a oposição à execução [alínea a) do n.º 1 do artigo 285º do C.P.T.]; É da competência dos tribunais a apreciação da oposição quanto à natureza do prazo para a sua dedução e tempestividade.

QUANTO AO RECURSO DAS DECISÕES DA ADMINISTRAÇÃO FISCAL: As decisões proferidas pelo chefe da repartição de finanças são susceptíveis de recurso judicial para o Trib. Trib. 1.ª Instância, nos termos e condições referidas no artigo 355º do C.P.T.

Notifique-se.

Pelo incidente fixo a taxa de justiça a que se refere o artigo 13º do Reg. das Custas dos Processos Tributários em metade de 1. UC À conta»;

V — A Executada foi notificada do despacho transcrito em IV supra em 20.10.99 (fls. 40);

VI — O recurso do despacho transcrito em IV supra deu entrada na R.F. em 28.10.99 (fls. 44);

VII — A fls. 84, veio a Executada, com vista à suspensão da instância executiva, requerer a junção do «Termo de Fiança» (inserto a fls. 85 e cujo teor aqui se tem por reproduzido para todos os legais efeitos) «subscrito pelo Ilustre Advogado, Senhor Dr. Alvaro José da Trindade Pereira Guerreiro, fiança que importa em esc. 9.191.323\$00»;

VIII — Sobre tal requerimento incidiu o despacho de fls. 87 com o seguinte teor: «não reconheço idoneidade ao tipo de garantia oferecida pelo executado para os fins previstos no nº1 do art.º 255º do Código de Processo Tributário. Prossiga a Execução»;

IX — O mandatário da Executada foi notificado do despacho transcrito em VIII supra em 15.11.99 (fls. 40);

X — O recurso do despacho transcrito em VIII supra deu entrada na R.F. em 23.11.99 (fls. 95);

XI — Corre termos neste Tribunal a oposição à presente execução deduzida pela Executada em 14.09.99 (facto do conhecimento deste Tribunal em virtude das suas funções - artigo 514.º, n.º 2, do Código de Processo Civil).

3 — A questão prévia suscitada pelo Excelentíssimo Procurador-Geral-Adjunto é a de saber se a Recorrente tem algum interesse no provimento do recurso, apesar de ter deduzido oposição.

No caso de vir a ser dado provimento ao recurso, será anulada a citação efectuada, que terá de ser repetida, o que dará à Recorrente um novo prazo para deduzir oposição.

Nestas condições, não poderá afirmar-se que a Recorrente não tenha qualquer interesse no provimento do presente recurso, pois este poderá proporcionar-lhe a oportunidade de deduzir novamente oposição, em novo prazo, para além de poder exercer, também no mesmo prazo, os direitos de requerer o pagamento em prestações ou a dação em pagamento (arts. 273.º, n.ºs 1, 2 e 3, 279.º, n.º 1, e 284.º, n.º 1, do C.P.T. e, actualmente, arts. 189.º, n.ºs 1, 2 e 3, 196.º, n.º 1, e 201.º, n.º 1, do C.P.P.T.).

Assim, improcede a questão prévia suscitada.

4 — Na sentença recorrida, entendeu-se que a indicação de um prazo para deduzir oposição inferior ao previsto na lei, não constitui um caso de falta de citação enquadrável no art. 261.º, n.º 1, alínea a), do C.P.T., mas sim de nulidade de citação, com o regime previsto no art. 198.º do C.P.C., ponto este sobre o qual não há controvérsia.

Também não é controvertido que seja de 30 dias e não de 20 dias o prazo para deduzir oposição, como decorre da actualização do art. 286.º em conformidade com o preceituado na alínea e) do n.º 1 do art. 6º do Decreto-Lei n.º 329-A/96, de 12 de Dezembro, na redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 180/96, de 25 de Setembro.

O art. 198.º do C.P. C. estabelece o seguinte:

1. Sem prejuízo do disposto no artigo 195.º, é nula a citação quando não hajam sido, na sua realização, observadas as formalidades prescritas na lei.

2. O prazo para a arguição da nulidade é o que tiver sido indicado para a contestação; sendo, porém, a citação edital ou não tendo sido indicado prazo para a defesa, a nulidade pode ser arguida quando da primeira intervenção do citado no processo.

3. Se a irregularidade consistir em se ter indicado para a defesa prazo superior ao que a lei concede, deve a defesa ser admitida dentro do prazo indicado, a não ser que o autor tenha feito citar novamente o réu em termos regulares.

4. A arguição só é atendida se a falta cometida puder prejudicar a defesa do citado.

Como se vê por este n.º 4, ao contrário do que defende a Recorrente nas suas alegações, não há em matéria de nulidades de citação uma obsessiva preocupação legislativa em garantir o cumprimento da legalidade, antes este princípio cede perante considerações de ordem pragmática, atinentes à relevância processual da irregularidade praticada.

Na sentença recorrida entendeu-se que a arguição de nulidade não deve ser atendida por não ocorrer o requisito previsto neste n.º 4, de a falta poder prejudicar a defesa do citado, e, por isso, a apreciação da sua correcção não pode ser feita tendo em mente apenas a constatação da existência da deficiência da citação, tendo de apurar-se se há possibilidade de ela ter prejudicado a Recorrente.

5 — Antes de mais, convém precisar o que se entende por defesa do citado, em processo de execução fiscal.

Como defesa do citado deverá entender-se o conjunto de faculdades processuais que lhe são proporcionadas, na sequência da citação, que têm em vista possibilitar-lhe reagir contra a pretensão executiva, obtendo a que o processo de execução fiscal prossiga a sua tramitação normal com penhora e venda dos bens penhorados.

Assim, no âmbito do processo de execução fiscal, em que são concedidas ao executado, na sequência da citação, além da possibilidade de deduzir oposição, também as de requerer o pagamento em prestações ou, em alternativa, requerer a dação em pagamento, deverá entender-se este conjunto de possibilidades processuais ⁽²⁾ a efectivar no prazo da oposição, que têm como efeito comum possibilitar ao executado obstar ao prosseguimento da execução.

Trata-se, em qualquer dos casos, de possibilidades atribuídas ao executado para lhe facilitar o pagamento da dívida que, por este motivo, cabem perfeitamente num conceito lato de «defesa», já que em qualquer deles se levantam obstáculos ao prosseguimento normal da execução.

Assim, deve ser com este sentido lato de defesa que deve ser interpretado aquele art. 198.º, n.º 4, do C.P.C., na sua aplicação ao processo de execução fiscal, o que, aliás, está em consonância com o preceituado na alínea a) do n.º 1 do art. 251.º do C.P.T. para os casos de falta de citação e se justifica pela mesma razão, que é a de que só podem considerar-se sanadas irregularidades temporariamente arguidas quando não houver possibilidade de elas terem relevo no processo ou se demonstrar que efectivamente não o tiveram ⁽³⁾.

De resto, não se compreenderia que, atribuindo a lei estas faculdades de requerer pagamento em prestações ou dação em pagamento, e traduzindo-se elas em direitos importantes para o executado, não houvesse qualquer sanção processual para a sua não concessão ao citado, nos termos previstos na lei.

6 — O n.º 4 do art. 198.º do C.P.C. afasta a nulidade quando «a falta cometida não puder prejudicar» esta defesa.

À face dos termos desta disposição, o que releva para efeito de saber se deve atendida a arguição de nulidade é a **possibilidade de prejuízo** para a defesa do executado e não a existência de um prejuízo efectivo, como se depreende da utilização daquela expressão e não de outra como «quando **tenha prejudicado a defesa do citado**» ou, simplesmente «prejudicar a defesa do citado» ou outra semelhante.

Sendo assim, para existir nulidade não é exigível ao citado que alegue e prove a existência de um concreto prejuízo para a sua defesa, bastando que se apure que, no caso, não é de afastar a possibilidade de ter ocorrido tal prejuízo.

No entanto, em face das razões de economia e de aproveitamento dos actos processuais que estão subjacentes ao regime de relevância de irregularidades de citação previsto naquele n.º 4 do art. 198.º do C.P.C., o que relevará não será uma mera possibilidade abstracta

⁽²⁾ Além da de impugnar a liquidação, nos casos de responsabilidade subsidiária, nos termos do n.º 4 do art. 22.º da L.G.T.

⁽³⁾ Princípio este que tem uma formulação genérica no n.º 1 do art. 201.º do C.P.C. e que, aliás, seria aplicável à situação em apreço se não se entendesse que as possibilidades de requerer o pagamento em prestações ou a dação em pagamento cabiam naquele conceito lato de defesa.

de prejuízo, a apreciar em face do tipo de falta praticada na efectivação da citação, mas sim a possibilidade de a falta ter prejudicado o citado no exercício dos seus direitos processuais.

Isto não significa, obviamente, que uma resposta *negativa* à questão da possibilidade de prejuízo seja dada em abstracto, se ele for inconcebível. O que excluem estes princípios de ordem pragmática, é que seja suficiente para concluir pela existência de nulidade uma resposta *positiva* a essa questão da possibilidade, que baste que seja abstractamente concebível a existência de prejuízo, mesmo que se demonstre que ele, apesar de possível, no, caso concreto, acabou não ocorrer.

Nestes termos, é de concluir:

— que não se pode considerar afastada a relevância da falta por não ter sido alegado e provado que houve prejuízo, pois basta a possibilidade de ele ocorrer;

— que se for de afastar a possibilidade de este prejuízo ter ocorrido no caso concreto, isto é, se for de concluir que ele não existiu, será de concluir pela não existência de nulidade.

Assim, se é certo que, ao contrário do que se entendeu na sentença recorrida, para existir nulidade não é necessário que o citado alegue e prove a existência de prejuízo, também é de entender que se se fizer prova de que o prejuízo não existiu a arguição de nulidade não deve ser atendida.

7 — No específico caso do encurtamento ilegal do prazo para a defesa, em tal sentido lato, não é de afastar, em abstracto, esta possibilidade de prejuízo, pois o prazo mais dilatado previsto na lei poderia facilitar ao citado a sua defesa, designadamente, mesmo no que concerne, à dedução de oposição, através da melhor possibilidade de estudo que lhe proporcionaria.

No entanto, como se disse, esta possibilidade abstracta da existência de prejuízo não basta para dar uma resposta *positiva* à questão do enquadramento da situação naquele n.º 4 do art. 198.º, pois é necessário apurar se não há elementos que permitam concluir que, no caso, tal prejuízo acabou por não ocorrer.

Ora, no caso em apreço, há elementos que permitem concluir que não houve efectivamente prejuízo para a Recorrente.

Na verdade, por um lado, em nenhuma das suas peças processuais em que a Recorrente alude a existência de prejuízo relacionado com a as possibilidades de requerer pagamento em prestações ou dação em pagamento, pelo que se conclui que não houve prejuízo a esse nível, por não estar nos desígnios da Recorrente utilizar tais faculdades processuais. Esta conclusão é particularmente segura pelo facto de na sentença recorrida se ter negado provimento ao recurso com fundamento na falta de alegação de um prejuízo concreto, o que, naturalmente, conduziria a Recorrente a afirmar a existência de prejuízo a nível daquelas possibilidades processuais, se ele tivesse efectivamente existido.

Por outro lado, o facto de o executado ter apresentado oposição antes do termo do prazo legal (antes mesmo de ele se ter iniciado, pois a citação foi efectuada em 23-8-1999 e a petição de oposição foi apresentada em 14-9-1999, antes do termo das férias judiciais) demonstra, nas circunstâncias concretas em que ele ocorreu, que não houve prejuízo a nível da dedução de oposição.

Na verdade, constata-se que o prazo de 20 dias para a dedução de oposição, que foi fixado na citação, sendo um prazo judicial, não

corria em férias judiciais (que terminaram em 14-9-99, nos termos do art. 12.º da Lei n.º 3/99, de 13 de Janeiro) pelo que só terminaria em 4-10-99.

Isto significa, assim, que a Recorrente prescindiu de 20 dias do prazo de que dispunha para deduzir oposição.

Nestas condições, é de concluir, como se concluiu na sentença recorrida, que o encurtamento de 10 dias no prazo indicado na citação não pode ter tido relevância a nível de prejudicar a apresentação da oposição pela Recorrente, não tendo sido por ele ter sido fixado que ela apresentou a oposição no momento em que apresentou e não posteriormente.

Sendo assim, deve entender-se que, no caso concreto, está demonstrado que a falta cometida não prejudicou a defesa da Recorrente, pelo que a arguição de nulidade não devia ser atendida, à face do referido n.º 4 do art. 198.º do C.P.C.

Termos em que acordam em negar provimento ao recurso e, com esta fundamentação, confirmar a decisão recorrida.

Custas pela recorrente com 50 % de procuradoria.

Lisboa, 10 de Abril de 2002. — *Jorge de Sousa* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Vitor Meira*.

Acórdão de 10 de Abril de 2002.

Recurso n.º 26 541. Recorrente: Imobiliária Construtora Grão Pará, SA; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Juiz Cons.^o Dr. Fonseca Limão.

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

Imobiliária Construtora Grão-Pará, S.A., inconformada com o acórdão do T. C.A ., a fls. 304 e seguintes, que lhe negou provimento ao recurso que havia interposto do despacho, a fls. 237, do M. Juiz do T.T. de 1ª Instância de Lisboa, daquele interpôs recurso para este S.T.A., terminando as suas alegações com a formulação do seguinte quadro conclusivo:

1- A contribuição autárquica assume a natureza de imposto.

2- A contribuição autárquica está expressamente prevista no Acordo Global e acordo de facto celebrado entre o Estado Português e o Grupo Grão-Pará de que a recorrente é a empresa principal.

3- A dívida exequenda está abrangida no período dos acordos referidos no número antecedente.

4Ao decidir em sentido oposto, o acórdão recorrido violou os referidos acordos.

O Ex.^{mo} Magistrado do M.^o P.^o, junto deste S.T.A. depois de afirmar que, atenta a data da instauração da execução, o acórdão do T.C.A ., de fls. 304, admite o presente recurso em 3º grau de jurisdição, e considerando que a questão a resolver constitui matéria de direito, por se tratar da interpretação de acordos celebrados entre a recorrente

e o Estado, viria a opinar pela confirmação do julgado, negando-se provimento ao recurso.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

Em sede de matéria de facto, regista o acórdão recorrido o seguinte:

Os presentes autos de execução fiscal foram instaurados contra os executados, ou recorrente, com vista à cobrança coerciva da quantia de 252.436\$00 relativa a imposto para o serviço de incêndios sobre prédios urbanos do ano de 1985, e de 2 228 076\$00 referente a taxa da rede geral de esgotos do ano de 1987, quantias liquidadas pela Câmara Municipal de Lisboa - cfr. fls. 2 a 4.

A executada, ora recorrente, não pagou as referidas quantias exequendas.

O acórdão recorrido, depois de enunciar como questão a resolver a de saber se deve, ou não, ser considerado realizado o pagamento das dívidas sob cobrança coerciva nos presentes autos, concluiu:

1- Não se prova que esse pagamento tenha sido efectuado.

2- Cai fora do âmbito do processo de execução fiscal o reconhecimento de direitos emergentes de acordo celebrado entre o executado e o Estado.

Analizamos agora as conclusões do recurso.

As duas primeiras reportam-se à contribuição autárquica.

Na 3ª afirma-se que a dívida exequenda está abrangida no período dos acordos referidos, ou seja, no Acordo Global e acordo de fecho celebrado entre o Estado e o Grupo Grão-Pará.

E, na 4ª, afirma-se que ao decidir em sentido oposto, o acórdão recorrido violou referidos acordos.

Como é bom de ver, reportando-se a dívida exequenda a imposto para o serviço de incêndios e taxa de esgotos, forçoso é de concluir que as duas primeiras conclusões, relativas à contribuição autárquica, são indiferentes para a sorte do recurso, e, por isso, improcedem.

Nas 3.ª e 4.ª conclusões, a recorrente alheia-se completamente do decidido.

Assim, enquanto no acórdão recorrido se afirmou não se mostrar paga a dívida exequenda, a recorrente apenas sustenta que a mesma está abrangida no período referido nos acordos que celebrou com o Estado.

Ora, o acórdão recorrido é inteiramente omisso quanto à questão de saber se a dívida exequenda está ou não abrangida por tal período.

Assim, sabido como é e decorre dos arts. 676º e 690º do C. P. Civil, que os recursos se destinam a modificar as decisões recorridas, quando inquinadas, e não a emitir pronúncia sobre matéria nova, forçoso é concluir, também, pela improcedência da conclusão 3ª.

O mesmo acontecendo com a 4ª conclusão.

Na verdade, o que a recorrente pretende é, em síntese, que se considere paga a dívida exequenda.

Ora, o acórdão recorrido, para além de a ter por não paga, sustente que "cai fora do âmbito do processo de execução fiscal o reconhecimento de direitos emergentes do acordo celebrado entre o executado e o Estado".

Esta pronúncia do tribunal recorrido constitui um dos fundamentos que conduziram ao não provimento do recurso interposto da 1ª Instância e saiu incólume do quadro conclusivo trazido a este S.T.A., pois que nele nunca se afirma a idoneidade da execução fiscal para o dito reconhecimento.

Daí que, nos termos do artº 684º, nº 4, do C. P. Civil, haja que salvar, nessa parte, não recorrida, os efeitos do julgado.

Improcedem, assim, todas as conclusões do recurso.

Termos em que se acorda em negar provimento ao recurso.

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

Lisboa, 10 de Abril de 2002. — *João Plácido da Fonseca Limão* (relator) — *Benjamim Rodrigues* — *Lúcio Barbosa*.

Acórdão de 10 de Abril de 2002.

Assunto:

IRS. TNI. Incapacidades. Deficiência. Benefício Fiscal. Arts. 25º, nº 3, e 80º, nº 6, do CIRS e 44, nº 5, do EBF. Decs.-Leis 341/93 e 202/96.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *O Dec.-Lei 341/93, de 30/09, aprovou a TNI que, perspectivada embora para a avaliação do dano em vítimas de acidentes de trabalho e doenças profissionais - cfr. o seu preâmbulo -, era utilizada para outros fins, nomeadamente em termos de benefícios fiscais.*
- 2 — *O Dec.-Lei 202/96, de 23/Out, adaptou a anterior TNI, estabelecendo, em anexo, as “Instruções Gerais”, constituindo princípios a ser seguidos na utilização daquela passando a relevar a “disfunção residual”, pela aplicação de meios de correcção ou compensação, devendo o coeficiente de capacidade arbitrado corresponder à disfunção residual após aplicação de tais meios, sem limites máximos de redução dos coeficientes previstos na tabela nº 5 al. e), das ditas Instruções.*
- 3 — *Assim, é ilegal a recusa, pela Administração Fiscal de certificado emitido pela ARS, ao abrigo do Dec.-Lei 341/93 e a exigência de novo atestado nos termos do Dec.-Lei 202/96, com referência ao IRS de 1997, estabelecendo a dita incapacidade ou deficiência.*
- 4 — *Tal avaliação é da competência da ARS, não podendo ser posta em causa pelo Fisco, dado o princípio da unidade da Administração Pública.*

Recurso n.º 26 558, em que são recorrente Augusto Gonçalves Lobato e recorrida a Fazenda Pública. Relator: Ex.ºº Juiz Cons.º Brandão de Pinho (por vencimento).

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do STA:

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto por AUGUSTO GONÇALVES LOBATO, da sentença do TT de 1ª Instância de Viana do Castelo, proferida em 15/Set/00, que julgou improcedente a impugnação judicial pelo mesmo deduzida contra a liquidação de IRS de 1997.

Fundamentou-se a decisão em que, à altura, estava já em vigor o Dec.-Lei 202/96, de 23 Out pelo que “só mediante uma avaliação processada nos termos ali fixados, é que a incapacidade se tem por devidamente comprovada para efeitos fiscais” e “a fonte dos direitos (invariavelmente adquiridos) . . . está, como não podia deixar de estar, na lei” sendo que “o atestado médico não passa de um instrumento de comprovação dos pressupostos substantivos que a lei estabeleceu para a concessão de benefícios”.

O recorrente formulou as seguintes conclusões:

“1ª - O documento apresentado pelo recorrente foi emitido por entidade competente, é válido e eficaz até ser revogado, que nunca aconteceu.

2ª - A exigência, pela Administração Fiscal, de novo atestado, face à circular nº 1/96 - DGCI, violou o disposto no nº 4 do artº 12º do EBF.

3ª - Pelo que o procedimento da Administração Fiscal é ilegal e arbitrário, cometendo um vício de violação de lei.

A Fazenda Pública não contra-alegou.

A Ex.ª, magistrada do MP emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso, já que “a decisão recorrida procedeu a uma correcta interpretação e aplicação da lei, não merecendo qualquer censura”.

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

Em sede factual, vem apurado que:

“a) O impugnante apresentou em devido tempo a declaração dos rendimentos auferidos no ano de 1997.

b) Nessa declaração consignou que era portador de uma invalidez permanente de grau igual ou superior a 60 %.

c) O Director Distrital de Finanças de Viana do Castelo proferiu um despacho cujo teor consta dos autos e que aqui se passa a reproduzir:

“Na declaração de rendimentos do ano acima referido foi mencionada a existência no agregado familiar de uma situação de incapacidade de carácter permanente igual ou superior a 60 % (. . .).

Nos termos do nº 7 do artº 14º do Código do IRS, a situação pessoal e familiar dos sujeitos passivos é aquela que vigorarem 31 de Dezembro do ano a que o imposto respeita.

Uma vez que não foi efectuada a competente prova da manutenção da incapacidade, à luz dos critérios vigentes em sede de avaliação, que lhe permita beneficiar do disposto no artº 44º do Estatuto dos Benefícios Fiscais, não obstante tenha já sido, oportunamente, para tal notificado(a).

Considerando que essa prova deveria ser efectuada com a apresentação de um atestado médico emitido posteriormente à vigência dos novos critérios.

Nesta conformidade procedo à alteração dos elementos declarados. Notifique.”

d) Este despacho foi notificado ao impugnante.

e) Na sequência foi efectuada a liquidação cuja nota demonstrativa consta dos autos e que se dá por reproduzida e que ora se encontra sob impugnação.

f) Como comprovativo da incapacidade permanente que alegam os impugnantes juntaram o atestado médico que se encontra junto aos autos e cujo teor aqui se dá por reproduzido”.

Vejam, pois:

A questão dos autos é a aplicação do regime legal previsto no CIRS e no EBF, para os sujeitos passivos, sendo seu pressuposto

a existência de uma deficiência que implique uma incapacidade do grau de 60 % e que aquela seja devidamente comprovada pela entidade competente - cf. arts. 25.º, n.º 3, e 80.º, n.º 6, e 44.º, n.º 5, respectivamente, sendo que está em causa o imposto de 1997.

A Lei 9/89, de 2/5, fixou as Bases da Prevenção e da Reabilitação e Integração das Pessoas com Deficiência, definindo os seus objectivos, estabelecendo nomeadamente os conceitos de “pessoa com deficiência” e de reabilitação e os princípios fundamentais em tal matéria, dispondo, bem assim, dever o sistema fiscal “consagrar benefícios que possibilitem às pessoas com deficiência a sua plena participação na comunidade” - art.º 25.º.

Por sua vez, o Dec.-Lei 341/93, de 30/09, aprovou a TNI, que, perspectivada embora para a avaliação do dano em vítimas de acidentes de trabalho e doenças profissionais - cf. o respectivo preâmbulo era utilizada para outros fins, nomeadamente em termos de benefícios fiscais.

O Dec.-Lei 202/96, de 23 Out, que estabelece o regime de avaliação de incapacidades das pessoas com deficiência para efeitos de acesso às medidas e benefícios previstos na lei, veio estabelecer normas específicas para tal avaliação, reconhecendo-se - cfr. o respectivo preâmbulo - a necessidade tanto de explicitar a competência para avaliação de tal incapacidade, obviamente com relação às pessoas com deficiência, como de criar normas de adaptação da anterior TNI (enquanto não fosse criada uma nova e específica), para o que se tornava necessário proceder à actualização dos procedimentos adoptados no âmbito de tal avaliação.

O diploma estabelece, em anexo, as “Instruções Gerais”, constituindo princípios a ser seguidos na utilização da TNI, para avaliação de incapacidades em deficientes civis, só relevando agora a “disfunção residual”, devendo, na determinação final da incapacidade, nomeadamente e sempre que a disfunção possa ser atenuada, no todo ou em parte, pela aplicação de meios de correcção ou compensação (próteses, ortóteses ou outros) o coeficiente de capacidade arbitrado corresponder à disfunção residual após aplicação de tais meios, sem limites máximos de redução dos coeficientes previstos na tabela n.º 5, al. e).

Exigência que não constava da lei anterior nem da TNI aprovada pelo dito Dec.-Lei 341/93; cujas Instruções Gerais dispunham - n.º 5, al. c) - que, quando a função fosse substituída, no todo ou em parte, por prótese, a incapacidade poderá ser reduzida, consoante o grau de recuperação da função e da capacidade de ganho do sinistrado, não podendo, porém, tal redução ser superior a 15 %.

E foi, portanto, nesta perspectiva que foi emitido o atestado em causa.

Pelo que a exigência da Administração de um novo atestado, nos termos do Dec.-Lei 202/96, tem cobertura legal - está em causa, repute-se, o IRS de 1997.

Assim, é legítimo o comportamento da Administração Fiscal, ao exigir ao impugnante, para comprovação da qualidade de deficiente com grau de invalidez superior a 60 %, relativamente aos rendimentos de 1997, a apresentação de atestado médico de avaliação da sua incapacidade, nos termos do dito Dec.-Lei 202/96.

É, aliás, o que meridianamente resulta do disposto no art.º 119º do CIRS.

Certo que o atestado em causa, emitido em 1995, certifica um acto constitutivo de direitos, como atributivo de um direito subjectivo ao benefício fiscal.

Todavia, como parece óbvio, somente na medida do respectivo conteúdo, isto é, sem ter em conta a possibilidade integral - sem redução - da correcção da incapacidade.

Trata-se, por outro lado, de um acto de efeitos permanentes ou duradouros pelo que a sua relevância teria naturalmente fim com a alteração da lei: só a aplicação retroactiva desta afectaria tal direito, constituído na esfera jurídica da impugnante.

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

Custas pelo recorrente, com procuradoria de 50 %.

Lisboa, 10 de Abril de 2002. — *Brandão de Pinho* (por vencimento) — *Vitor Meira* — *Jorge de Sousa* (votou vencido quanto à fundamentação).

Declaração de voto

Votei a decisão, mas por razões diferentes das que fundamentam o acórdão.

1 - Na apreciação da questão tem de ter-se como ponto de partida e enquadramento básico, o conceito constitucional de deficiente, que é dado pelo art. 71.º, n.º 1, das C.R.P., na redacção de 1997, que estabelece o seguinte:

«Artigo 71.º

Cidadãos portadores de deficiência

1 - Os cidadãos portadores de deficiência física ou mental gozam plenamente dos direitos e estão sujeitos aos deveres consignados na Constituição, com ressalva do exercício ou do cumprimento daquele para os quais se encontrem incapacitados.»

Na redacção anterior, que vinha da redacção de 1976, o n.º 1 deste mesmo artigo estabelecia o seguinte:

1 - Os cidadãos física ou mentalmente deficientes gozam plenamente dos direitos e estão sujeitos aos deveres consignados na Constituição, com ressalva do exercício ou do cumprimento daqueles para os quais se encontrem incapacitados.

Na essência e no que aqui interessa, o conteúdo custas duas disposições é idêntico e dele resulta o seguinte:

Os cidadãos portadores de deficiência física ou mental, no que concerne ao cumprimento de deveres impostos generalidade dos cidadãos estão, mas estão apenas, dispensados daqueles para que estiverem incapacitados.

Desta constatação decorre que, para serem constitucionalmente válidas, as leis ordinárias só podem dispensar cidadãos, por motivo de deficiência, do cumprimento dos deveres fiscais impostos à generalidade dos cidadãos, se eles estiverem incapacitados para tal.

Por outro lado, **não tendo mudado**, desde 1976 até ao presente, o conceito de deficiente que deriva daquele n.º 1 do art. 71.º, não pode ter mudado também, de forma constitucionalmente admissível, a concretização pela lei ordinária das pessoas que podem ser abrangidas por benefícios fiscais em razão de deficiência.

Isto é, sendo o mesmo o conceito constitucional de deficiente, antes e depois do Decreto-Lei n.º 202/96, o critério nele adoptado para

atribuição de incapacidades não pode, sem inconstitucionalidade material, ter provocado uma alteração do estatuto dos cidadãos. a que se aplica:

- ou eles anteriormente já estavam incapacitados para o cumprimento de deveres fiscais em igualdade com os outros cidadãos ou não;
- se já anteriormente o estavam, então têm de continuar a ser qualificados como deficientes;
- se não o estavam anteriormente, então não podem sê-lo depois, se não se alterou a sua situação de deficiência.

Transpondo estas conclusões para a alteração introduzida pelo Decreto-Lei n.º 202/96 no cálculo de incapacidades, relativamente ao regime que se previa, para as incapacidades derivadas de acidentes de trabalho, no Decreto-Lei n.º 343/93, designadamente no que concerne à avaliação da incapacidade considerando as possibilidades de correcção, conclui-se que:

- ou já antes daquele Decreto-Lei n.º 202/96, a Constituição considerava deficientes cidadãos que estavam afectados por incapacidades susceptíveis de correcção ou não;
- se a Constituição considerava deficientes cidadãos que sofriam de incapacidades, independentemente de elas poderem ou estarem corrigidas, designadamente através de próteses, então esses cidadãos têm de ser considerados deficientes após o Decreto-Lei n.º 202/96, enquanto não for alterado tal conceito constitucional de deficiente, sendo materialmente inconstitucional aquele Decreto-Lei, ao retirar esse direito constitucional a cidadãos portadores de incapacidades corrigidas;
- se a Constituição apenas considerava como incapacitados para o cumprimento de deveres e, por isso deficientes, cidadãos que mantivessem uma incapacidade após a utilização dos meios de correcção, o Decreto-Lei n.º 202/96 será materialmente constitucional, por concretizar adequadamente o conceito constitucional, mas então seria inconstitucional a aplicação do regime do Decreto-Lei n.º 343/93, ao conduzir à qualificação como deficientes cidadãos portadores de deficiências corrigidas.

Há, assim, uma contradição na jurisprudência dominante do Supremo Tribunal Administrativo, ao considerar que, de forma constitucionalmente admissível, é possível que cidadãos que, antes do Decreto-Lei n.º 202/96, eram considerados como deficientes, deixaram de o ser com a entrada em vigor deste diploma, sem qualquer alteração da sua deficiência e da sua capacidade para o cumprimento de deveres, pois sendo único o conceito constitucional de deficiente, antes e depois daquele diploma, idêntico terá de ser também o critério constitucionalmente adequado de qualificação como deficiente.

2 - Assim, só se se demonstrar que o regime de determinação de incapacidades e, reflexamente, de identificação dos cidadãos deficientes para efeitos fiscais, corresponde ao conceito constitucional já vigente desde 1976, ele pode ser considerado constitucionalmente válido.

O referido art. 71.º da C.R.P., no que concerne ao cumprimento de deveres, define o limite máximo da dispensa de que podem beneficiar os cidadãos física ou mentalmente deficientes: *eles só podem ser dispensados do cumprimento de deveres para os quais se encontrem incapacitados*; relativamente aos restantes deveres, vale a regra da primeira parte daquela norma de que deriva que aqueles cidadãos

estão sujeitos ao seu cumprimento em situação de igualdade com a generalidade dos cidadãos.

Esta norma é, aliás, um afloramento do princípio constitucional da igualdade, enunciado de forma genérica no n.º 1 do art. 13.º da C.R.P.

É este o enquadramento constitucionalmente obrigatório para a apreciação da possibilidade de estabelecimento de um regime privilegiado, com menores deveres, para aqueles cidadãos deficientes, sendo a sua consideração, por força da primazia constitucional, não só necessário ponto de partida da apreciação da questão, mas também a forma de controlar a admissibilidade das interpretações da lei ordinária.

Designadamente, à face daquela norma constitucional, deverão considerar-se como materialmente inconstitucionais todas as normas ou interpretações de normas da lei ordinária que se reconduzam ao estabelecimento de um regime diferenciado para os cidadãos deficientes, a nível do cumprimento de deveres, nos termos do qual eles sejam dispensados do cumprimento de obrigações para que não estejam incapacitados e sejam legalmente impostas à generalidade dos cidadãos.

O critério adoptado pelo Decreto-Lei n.º 202/96 para determinação das incapacidades relevantes para efeitos fiscais é o único que se coaduna com a razão de ser da instituição de uma regime legal privilegiado para deficientes, para efeitos de I.R.S.

Na verdade, por força do princípio constitucional da *igualdade* (art. 13º da C.R.P.), que tem aplicação na repartição dos encargos fiscais, que é extensível aos deficientes (art. 71.º, n.º 1, da C.R.P.), as incapacidades por deficiência relevantes para efeitos fiscais terão de se traduzir numa diminuição da capacidade contributiva.

Este princípio de que a tributação tem de assentar primordialmente na capacidade contributiva, hoje expressamente reconhecido na L.G.T. (art. 4.º, n.º 1), já vigorava anteriormente em matéria de I.R.S., por ser um princípio intrínseco do conceito de rendimento, como acréscimo patrimonial, que nele se aceitou (¹).

Por outro lado, trata-se de um corolário evidente do princípio da igualdade, que em matéria fiscal, tem uma tríplice dimensão, assinalada no acórdão do Tribunal Constitucional n.º 405/88, de 16-2-95, proferido no recurso n.º 57/95, publicado no *Boletim do Ministério da Justiça* n.º 446, Suplemento, página 226, que exige que:

a) *Todos os cidadãos sejam iguais perante a lei fiscal, de tal modo que todos os contribuintes que se encontrem na mesma situação definida pela lei fiscal devem estar sujeitos a um mesmo regime fiscal (igualdade em sentido formal);*

b) *A lei deva garantir que todos os cidadãos com igual capacidade contributiva estejam sujeitos à mesma carga tributária, contribuindo assim, em igual medida, para as despesas ou encargos públicos (igualdade material ou substancial);*

c) *O sistema fiscal deve, a par da satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas, prosseguir uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza (artigo 106.º, n.º 1), tendo o imposto sobre o rendimento pessoal como objectivo a diminuição*

(¹) Um reconhecimento explícito da necessidade de a tributação em I.R.S. teve subjacente, em primeira linha o princípio da capacidade contributiva, encontra-se no próprio Preâmbulo do respectivo Código (ponto 5, 3.º parágrafo).

das desigualdades entre os cidadãos (artigo 107.º, n.º 1) (igualdade através do sistema fiscal).

No caso das deficiências corrigíveis total ou parcialmente, a incapacidade relevante para efeitos fiscais terá de ser a que subsiste depois da utilização dos meios correntes de correcção, pois será essa, ao fim e ao cabo, a que tem reflexos a nível da capacidade contributiva.

Por isso, a interpretação adoptada pela Administração Fiscal é a interpretação mais adequada das leis tributárias que prevêem um regime tributário privilegiado para deficientes, sendo uma interpretação com que a generalidade dos contribuintes poderia contar, por ser manifestamente a mais conforme com os princípios constitucionais que regem a repartição dos encargos públicos pelos cidadãos.

O que os portadores de incapacidades corrigíveis não tinham, decerto, era o direito a um regime fiscal privilegiado em casos em que a deficiência, por estar corrigida, não se traduzia em qualquer diminuição de capacidade contributiva.

Em situações destas, a atribuição de tal regime tributário traduzia-se numa discriminação favorável injustificada desses deficientes que era violadora do princípio constitucional da igualdade.

Isto é, se os arts. 25.º, n.º 3 ⁽²⁾, e 80.º, n.º 6 ⁽³⁾, do C.I.R.S. e 44.º, n.º 5, do E.B.F. fossem interpretados como permitindo a aplicação do regime privilegiado aí previsto para os deficientes a pessoas que por a deficiência estar corrigida não têm uma capacidade contributiva reduzida em relação à generalidade dos cidadãos que se encontram em situação económica semelhantes, eles seriam materialmente inconstitucionais.

Por isso, tem de recusar-se a sua aplicação com essa interpretação.

Comportando esses artigos uma interpretação conforme à Constituição, que é a de a deficiência a que eles se reportam não ser relevante para efeitos fiscais quando não implicar uma diminuição da capacidade contributiva e, designadamente, quando estiver corrigida, será por essa interpretação que se deverá optar.

3 - Na fixação da matéria de facto levada a cabo na sentença recorrida foi dado como provado que o impugnante foi notificado para apresentar um atestado em que a sua incapacidade fosse avaliada à luz dos novos critérios de avaliação e não o fez.»

A primeira questão que se coloca é a de saber se a Administração Fiscal, para comprovação da qualidade de deficiente com grau de invalidez superior a 60%, invocada pelo impugnante, podia exigir-lhe a apresentação de um atestado médico em que a incapacidade fosse avaliada considerando a possibilidade de meios de correcção ou compensação, tem uma clara resposta positiva.

Na verdade, o art. 119.º do C.I.R.S. ⁽⁴⁾ estabelecia o seguinte:

«Artigo 119.º

Obrigação de comprovar os elementos das declarações

1 - As pessoas sujeitas a IRS deverão apresentar, no prazo que lhes for fixado, os documentos comprovativos dos rendimentos auferidos, das deduções e abatimentos e de outros factos ou situações mencionadas na respectiva declaração, quando a Direcção-Geral das Contribuições e Impostos os exija.

⁽²⁾ Actualmente o n.º 5.

⁽³⁾ Actualmente o n.º 7.

⁽⁴⁾ Na redacção vigente no momento em que foi efectuada a notificação referida.

2 - A obrigação estabelecida no número anterior mantém-se durante os cinco anos seguintes àquele a que respeitem os documentos.

3 - O extravio dos documentos referidos no n.º 1 por motivo não imputável ao sujeito passivo não o impede de utilizar outros elementos de prova daqueles factos.»

Do n.º 1 deste artigo resulta inequivocamente que a Administração Fiscal pode exigir aos sujeitos passivos do I.R.S. a apresentação de documentos comprovativos de factos ou situações, mencionados nas declarações.

Não estabelecia nem estabelece a legislação qualquer limitação específica deste poder da Administração Fiscal de exigir tais documentos comprovativos, pelo que tal poder apenas poderia ser limitado pelos princípios constitucionais que devem reger a actividade a generalidade da actividade administrativa, indicados no art. 266.º da C.R.P., cuja violação não foi invocada pela impugnante.

Designadamente, tal exigência de comprovação não tinha sequer de ser fundamentada, pois apenas para os actos que afectassem os direitos ou interesses legítimos dos contribuintes a Constituição e a lei exigiam a fundamentação [arts. 268.º, n.º 3, da C.R.P. e arts. 19.º, n.º 1, alínea b), e 21.º, n.º 1, do C.P.T., então vigentes].

Por outro lado, a L.G.T., apenas exige a fundamentação para a decisão do procedimento tributário e não para os actos preparatórios (art. 77.º, n.ºs 1 e 2).

Obviamente, se tal exigência de comprovação não tinha sequer de ser fundamentada, é legalmente irrelevante a sua fundamentação ou motivação, desde que através dela não se demonstre a violação de qualquer dos referidos princípios que devem nortear a actividade da administração.

Por isso, no caso, não há qualquer actuação ilegal por parte da Administração Fiscal ao exigir um atestado comprovativo da existência da situação de invalidez declarada.

3 - A outra questão a resolver consiste em saber se, tendo a impugnante apresentado um atestado emitido antes de 15-12-95, a declaração de rendimentos podia ser alterada no sentido da inexistência de qualquer incapacidade.

Como resulta do preceituado no n.º 7 do art. 14.º do C.I.R.S., invocado pela Administração Fiscal como suporte da correcção da declaração, a situação pessoal e familiar dos sujeitos passivos relevante para efeitos de tributação é a que se verificar no último dia do ano a que o imposto respeita, só se exceptuando os casos de falecimento de um dos cônjuges.

O atestado médico apresentado pelo impugnante, emitido em antes de 15-12-95, não podia, obviamente, comprovar a existência de uma situação de invalidez no último dia do ano, posterior a esse, a que respeita o imposto liquidado.

Na verdade, por um lado, as situações de deficiência qualificadas como invalidez permanente, são susceptíveis de evolução, quer no sentido de agravamento quer no de melhoria.

Esta possibilidade é um facto notório, particularmente nos casos de hipovisão, em que se enquadra a invalidez invocada pela impugnante ⁽⁵⁾.

⁽⁵⁾ Como se constata pelo Capítulo, números e alínea indicados no atestado e pelo Decreto-Lei n.º 341/93, de 30 de Setembro.

Por outro lado, essa possibilidade de melhoria, está mesmo reconhecida legislativamente, por forma genérica, na Base XXII, n.º 1, da Lei n.º 2127, de 3-8-1965, no art. 25.º, n.º 1, da Lei n.º 100/97, de 13 de Setembro, e no art. 63.º do Decreto-Lei n.º 248/99, de 2 de Julho.

Por isso, havendo esta possibilidade de melhoria, é manifesto que um atestado emitido em 1995 não fornecia qualquer garantia de que no último dia do ano a que respeita o imposto o grau de invalidez referido no atestado se mantivesse, pelo que não se pode considerar injustificado que a administração tributária exigisse a comprovação da manutenção nesta última data do grau de invalidez declarado.

Para além disso, à data da emissão do atestado referido, não vigorava ainda o Decreto-Lei n.º 202/96, de 23 de Outubro, que introduziu alterações à forma de cálculo das deficiências, relativamente à que resultava do Decreto-Lei n.º 341/93, de 30 de Setembro, que era (inevitavelmente) aplicado ao tempo em que foi emitido o atestado apresentado pelo impugnante.

Aquele Decreto-Lei n.º 202/96, constatando que *«face à inexistência de normas específicas para a avaliação de incapacidade na perspectiva desta lei, tem sido prática corrente o recurso à Tabela Nacional de Incapacidades (TND, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 341/93, de 30 de Setembro, perspectivada para a avaliação do dano em vítimas de acidentes de trabalho e doenças profissionais, de forma a possibilitar alguma uniformização valorativa a nível nacional» e que era necessário (no âmbito da avaliação de incapacidade de pessoas com deficiência), «proceder à actualização dos procedimentos adoptados, nomeadamente de forma a melhor adequar a utilização da actual TNI ao disposto na Lei n.º 9/89, de 2 de Maio» introduziu alterações relativas ao cálculo das incapacidades, estabelecendo «princípios gerais que devem ser seguidos aquando da utilização da Tabela Nacional de Incapacidades para a avaliação de incapacidade em deficientes civis» (n.º 1 do anexo I aquele Decreto-Lei n.º 202/96).*

Entre estas especialidades da avaliação de incapacidades para efeitos civis, inclui-se, precisamente, a que a administração tributária referiu no despacho em que decidiu a alteração dos elementos declarados pelo impugnante, de na avaliação da deficiência, quando for susceptível de atenuação total ou parcial, pela aplicação de meios de correcção ou compensação, o coeficiente de capacidade arbitrado dever ser correspondente à disfunção residual após a aplicação de tais meios, sem limites máximos de redução dos coeficientes previstos na Tabela [alínea e) do n.º 5 do referido anexo].

Tal critério é distinto do que resultava da aplicação da Tabela Nacional de Incapacidades prevista no Decreto-Lei n.º 341/93 e insinuações nela contidas, pois da alínea c) do seu n.º 5 resultava que *«quando a função for substituída, no todo ou em parte, por prótese, a incapacidade poderá ser reduzida, consoante o grau de recuperação da função e da capacidade de ganho do sinistrado, não podendo, porém, tal redução ser superior a 15 %».*

Por outro lado, como se referiu, é a incapacidade residual, após a consideração das possibilidades de correcção a que releva para efeitos fiscais e, por isso, a administração tributária não poderia aceitar para prova de uma deficiência um atestado emitido em momento em que as incapacidades eram determinadas sem considerar tais possibilidades.

Assim, tornava-se indispensável uma demonstração de que a fixação da incapacidade se mantinha também à face destas regras.

Por isso, não tendo o impugnante efectuado tal demonstração de que a incapacidade se mantinha à face destas regras, não podia ela ser considerada para cálculo do I.R.S. do ano a que respeita a liquidação.

4 - Não existem aqui quaisquer efeitos de um acto administrativo prejudicial de fixação da incapacidade, que a administração tributária estivesse obrigada a acatar.

Com efeito, desde logo, a Tabela Nacional de Incapacidades aprovada pelo Decreto-Lei n.º 341/93, à sombra da qual foi elaborado o referido atestado, previa apenas a forma de realização de peritagens, nem havia qualquer norma legal que, antes daquele Decreto-Lei n.º 202/96, atribuísse a qualquer autoridade a competência para comprovar o grau de invalidez permanente para reconhecimento dos benefícios fiscais previstos no C.I.R.S. para os deficientes, nem estabelecesse a forma como se calculava o grau de invalidez relevante para estes efeitos fiscais, como se demonstra no acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo de 1-3-2000, proferido no recurso n.º 24533.

Por outro lado, como se disse, as incapacidades qualificadas como permanentes são-no apenas tendencial ou presumivelmente, reconhecendo a própria lei, na Base XXII, n.º 1, da Lei n.º 2127, de 3-8-1965, no art. 25.º, n.º 1, da Lei n.º 100/97, de 13 de Setembro, e no art. 63.º do Decreto-Lei n.º 248/99, de 2 de Julho, que essas incapacidades são susceptíveis de atenuação e conseqüente redução do grau de incapacidade.

Por isso, a força certificativa do atestado referido nos autos, como a de qualquer outro que certifique a existência de uma incapacidade susceptível de evolução ou correcção, não pode deixar de limitar-se à comprovação daquela no momento em que a subjacente verificação da incapacidade é feita e momentos anteriores que sejam abrangidos pelo acto de verificação, mas nunca pode considerar-se certificativa da manutenção indefinida no futuro da mesma situação de incapacidade.

Assim, a atribuir-se força certificativa ao referido atestado, com obrigação de acatamento pela administração tributária, ela limitava-se ao facto certificado, que era o impugnante ser portador de uma incapacidade permanente na data a que se refere o atestado, calculada à face das regras então aplicadas, não podendo, como é óbvio, existir tal força probatória nem o correlativo dever de acatamento relativamente ao que o mesmo atestado não certificava, que era que a incapacidade fosse fixada no mesmo grau à face das regras previstas no Decreto-Lei n.º 202/96, nem que ela se mantivesse no último dia do ano a que respeita a liquidação.

Do exposto conclui-se que, tanto antes como depois do Decreto-Lei n.º 202/96 (bem como do Decreto-Lei n.º 174/97, de 19 de Julho, que o alterou) a administração tributária pode exigir que a comprovação de todas as incapacidades invocadas pelos sujeitos passivos de I.R.S. nas suas declarações seja feita com referência a 31 de Dezembro do ano a que se reporta a declaração, não tendo de dar relevância, para tal comprovação, a atestados emitidos antes dessa data ou mesmo emitidos posteriormente que não comprovem a existência dessa incapacidade nessa data.

5 - A esta luz, a posição adoptada no caso dos autos pela administração tributária de exigir que a incapacidade fosse comprovada considerando as possibilidades de correcção e compensação, inde-

pendentemente de se basear em qualquer circular ou no Decreto-Lei n.º 202/96 ou em qualquer outro diploma, sempre seria a que correspondia ao conceito legal de deficiência e era a única que é compatível com a Constituição.

Assim, não tendo a impugnante apresentado a comprovação da existência, no termo do ano a que respeita a liquidação, do grau de invalidez invocado relativamente a um deles na declaração de I.R.S. relativa a esse ano, nem tendo sequer comprovado que alguma vez o mesmo tivesse sido portador de uma deficiência com um grau igual ou superior a 60%, calculada tomando em conta as possibilidades de correcção ou compensação, tem de concluir-se que foi correcta a actuação da administração tributária ao efectuar a correspondente correcção na declaração de rendimentos e ao liquidar o I.R.S. relativo a esse ano sem ter em conta a deficiência declarada.

Por isso, tem de ser afirmada a legalidade da sua actuação, ao fazer tal exigência e, na falta de tal comprovação, ao proceder à liquidação sem a considerar.

Jorge Manuel Lopes de Sousa.

Acórdão de 10 de Abril de 2002.

Assunto:

Recurso de decisão administrativa que aplicou coima por contra-ordenação fiscal. Causa de exclusão da ilicitude. Omissão de pronúncia.

Doutrina que dimana da decisão:

Incorre em nulidade, por omissão de pronúncia, a sentença judicial que, apreciando recurso interposto de decisão administrativa que aplicara coima por contra-ordenação fiscal, apreciou dois vícios de forma assacados a essa decisão, bem como a culpa da recorrente, mas nada disse sobre uma causa de exclusão da ilicitude que na motivação de recurso fora invocada.

Recurso n.º 26 602. Recorrente: Maria Adelina Ferreira Basto; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Cons.º Dr. Baeta de Queiroz.

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

1.1. **MARIA ADELINA FERREIRA BASTO**, residente no Porto, recorre da sentença da M.ª Juíza da 2.ª Secção do 2º Juízo do Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto que negou provimento ao recurso interposto da decisão administrativa que lhe aplicara coima por falta de entrega oportuna de declarações periódicas de imposto sobre o valor acrescentado (IVA).

Formula as seguintes conclusões:

”1ª

O art.º 32º n.º 8 da Constituição da República assegura ao arguido em processo de contra-ordenação o direito de audiência e defesa.

2ª

Ao não referir quais os motivos pelos quais não acolheu os argumentos aduzidos pela ora recorrente na sua defesa no sentido do arquivamento dos autos, a decisão de aplicação de coima está viciada de vício de forma por preterição da audiência da interessada.

3ª

A douta sentença ao considerar que tal audiência não foi preterida, esvaziou de sentido útil e função a defesa da arguida, ofendendo, salvo o devido respeito, o disposto nos arts. 32º, n.º 8, da Constituição; 100º e segs. do C.P.A., 199º do C.P.T. e 50º do Dec.-Lei n.º 433/82, de 27/10, e 374º, n.º 2, do Cód. Proc. Penal.

4ª

Ainda que assim não se considere - o que só por mera hipótese se admite - tendo a recorrente invocado uma causa de exclusão de ilicitude, para que pudesse aplicar a coima, sempre teria o acto recorrido de, em obediência ao disposto no art.º 212º, n.º 1, al. c), do C.P.T., de refutar tal invocação, estando por isso viciado por falta de fundamentação.

5ª

Donde resulta que ao considerar como fundamentado o acto recorrido sem que este refira os motivos pelos quais não acolheu os argumentos expendidos pela recorrente na defesa, a douta sentença em recurso, violou o disposto nos arts. 195, n.º 1, al. d), e 212, n.º 1, al. c), ambos do C.P.T., 58º, n.º 1, al. c), do Dec.-Lei n.º 433/82, de 27/10, e 374º, n.º 2, do Cód. Proc. Penal.

6ª

Ao não indicar quais as averiguações a que procedeu e a prova produzida para dar como provado o facto que determinou a aplicação da coima recorrida, está a dita decisão inquinada de vício de forma por falta de fundamentação, assim violando o disposto no art.º 212º, n.º 1, al. c), do C.P.T.

7ª

Em não decidindo no sentido indicado na conclusão anterior, a douta sentença recorrida violou o disposto nos art. 212.º, n.º 1, al. c).

8ª

Deve, na procedência do recurso, revogar-se a douta sentença recorrida, anulando a decisão de aplicação da coima por padecer de vício de forma por preterição de audiência da interessada, vício de forma por falta de fundamentação, por não se ter indicado quais as razões que determinaram a não aceitação dos argumentos aduzidos pela recorrente na defesa e por não ter indicado quais as averiguações a que se procedeu e qual a prova produzida, pois que ofendeu as disposições legais referidas nas precedentes conclusões 3ª, 4ª, 5ª, 6ª e 7ª.

9ª

Quando assim se não entenda (conclusão 8ª), deve declarar-se a nulidade da douta sentença recorrida por ofender, salvo o devido respeito, o disposto no 379º do Cód. Proc. Penal, já que a douta sentença não se pronunciou sobre o vício de forma por falta de fundamentação consistente em a decisão que aplicou a coima não se ter pronunciado sobre a causa de exclusão de ilicitude invocada, vício esse alegado pela recorrente na sua petição.

Deve declarar-se a nulidade da douda sentença recorrida por violar, salvo o devido respeito, o estatuído no artº 374º, n.º 2, do Cód. Proc. Penal, ao não referir quais as razões de facto e de direito pelas quais julgou como não verificada a causa de exclusão de ilicitude alegada pela recorrente, apenas se preocupando em alinhar as razões que considera fundarem a actuação culposa da recorrente”.

1.2. Não há contra-alegações.

1.3. O Ex.^{mo}. Procurador-Geral-Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que o recurso não merece provimento, em resultado da análise que faz dos respectivos fundamentos.

1.4. O processo tem os vistos dos Ex.^{mos} Juízes Adjuntos.

2. A sentença recorrida fez sobre a factualidade este julgamento:

”A arguida não fez entrega da declaração periódica relativa a Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) respeitante aos meses de Março, Junho, Setembro e Dezembro de 1998, no prazo legalmente estipulado.

Em consequência, foi a recorrente condenada na coima única de 48.000\$00.

(...)”

FACTOS NÃO PROVADOS:

Inexistem. As asserções da douda petição de recurso integram antes conclusões de facto e ou de direito ou meras considerações pessoais da recorrente”.

3. Foi recentemente decidido, neste mesmo Tribunal, um caso em tudo semelhante ao presente, em recurso apresentado, aliás, pela mesma recorrente - acórdão de 27 de Fevereiro de 2002, no recurso nº 26511.

Acompanharemos o então decido, já por dele não discordarmos, já por esse ser o conselho do artigo 8º, nº 3, do Código Civil.

A recorrente imputa à sentença recorrida vários erros de julgamento, pedindo, por isso, a sua revogação.

Do mesmo passo, acusa-a de nulidade, por violação dos artigos 374º, nº 2, e 379º do Código de Processo Penal, por ”não referir quais as razões de facto e de direito pelas quais julgou como não verificada a causa de exclusão de ilicitude alegada pela recorrente, apenas se preocupando em alinhar as razões que considera fundarem a actuação culposa da recorrente”, e porque ”não se pronunciou sobre o vício de forma por falta de fundamentação consistente em a decisão que aplicou a coima não se ter pronunciado sobre a causa de exclusão de ilicitude invocada, vício esse alegado pela recorrente na sua petição”.

Embora as conclusões da recorrente não sejam da máxima clareza, parece suficientemente explícito que invoca a nulidade da sentença recorrida, por omissão de pronúncia, ao não decidir questões que lhe haviam sido colocadas.

E por aí que importa começar, pois a nulidade da sentença recorrida é vício cuja apreciação se impõe antes dos demais, já que a sua eventual verificação importa o desaparecimento da sentença que de tal vício enferme, não havendo que curar dos erros de julgamento que haja, porventura, cometido uma sentença nula.

Como revela o exame do processo, a, recorrente alegou, no recurso interposto para o Tribunal recorrido, que ”não pôde dar cumprimento às suas obrigações fiscais, como queria, em razão da situação económica e financeira em que a colocou a actuação tão gravemente ilícita do Estado Português” (conclusão 2); e disse, expressamente, que tal constituía causa de exclusão da ilicitude, apelando ao disposto no artigo 34º do Código Penal (conclusão 3).

Este foi, aliás, o primeiro fundamento do recurso invocado pela recorrente, que só adiante aludiu à preterição da sua audiência e à falta de fundamentação.

A sentença recorrida debruçou-se sobre dois vícios de forma - a não audiência da arguida e a falta de fundamentação - imputados à decisão administrativa recorrida, concluindo pela inexistência de qualquer deles; e passou, depois, à apreciação da culpa da recorrente, pronunciando-se pela sua existência, na modalidade de dolo.

Mas nada disse sobre o tema da existência de causa de exclusão de ilicitude, alegada nas faladas conclusões 2 e 3.

Na verdade, ao afirmar que ”não havia que tomar posição expressa sobre as questões suscitadas”, o Tribunal recorrido não está a referir-se à questão da causa de exclusão da ilicitude perante si alegada em via de recurso, antes, reporta-se à decisão administrativa que apreciava.

De resto, mesmo que a questão não se incluísse no objecto do recurso, tal qual o balizara a recorrente, sempre seria obrigação do tribunal, imposta pelo artigo 368º, nº 2, alínea d), do Código de Processo Penal, *ex vi* artigo 2º, alínea c), do Código de Processo Tributário) - aliás, extensiva à autoridade administrativa que aplica a coima (artigo 41º, nº 2, do Decreto-Lei nº 433/82, de 27 de Outubro) -, verificar se ocorre alguma causa de exclusão da ilicitude.

Deste modo, a sentença recorrida, ao deixar de emitir pronúncia sobre tal questão, incorreu em nulidade, por omissão de pronúncia, o que prejudica o conhecimento dos demais vícios que lhe vêm assacados.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juízes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em, concedendo provimento ao recurso, declarar a nulidade da sentença recorrida, para ser substituída por outra que não deixe de se pronunciar sobre a invocada causa de exclusão da ilicitude.

Sem custas.

Lisboa, 10 de Abril de 2002. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Benjamim Rodrigues* — *Fonseca Limão*.

Acórdão de 10 de Abril de 2002.

Assunto:

Legalidade concreta da liquidação.

Doutrina que dimana da decisão:

Não pode questionar-se em processo de oposição a legalidade concreta da liquidação quando podia a recorrente discutir a mesma legalidade em processo de impugnação do acto tributário da respectiva liquidação.

Recurso n.º 26.616. Recorrente: Salgado e Comp, L.^{da}; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Juiz Cons^o Dr. António Pimpão.

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

1. Salgado e Companhia, L.^{da}, recorre da decisão que, no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Braga, rejeitou liminarmente a presente oposição.

Alegou formulando as seguintes conclusões:

1- A recorrente encontra-se inactiva desde Fevereiro de 1985;
2- Desde essa data, não presta serviços, não constrói obras, não tem trabalhadores e nem facturação;

3- Limita-se a preencher as declarações anuais de IRC e as declarações periódicas de IVA;

4- Daí a Administração Fiscal não poder presumir movimentos contabilísticos e liquidar IVA.

5- O Tribunal *a quo* tinha de apreciar e decidir a matéria da oposição;

6- Não podia indeferir liminarmente a oposição;

7- Daí a sentença recorrida ter violado, para além do mais, o disposto nos arts. 203.º, e 204.º, n.º 1, alíneas a) e h), do CPPT.

O EMMP entende que o recurso não merece provimento pois que a oposição assenta no facto de a oponente estar inactiva, desde Fevereiro de 1995, pelo que apenas questiona a legalidade concreta da liquidação o que não é permitido em sede de oposição.

Tal questão não pode ser enquadrada na ilegalidade em abstracto a que se refere a alínea a) do n.º 1 do artº 286º do CPT.

Acrescenta que só agora suscita a questão de não haver sido notificada para deduzir impugnação judicial tratando-se de questão nova.

Conclui que não é viável a convalidação pois que o termo do prazo para pagamento voluntário da quantia em causa ocorreu em 7-5-98 tendo a petição dado entrada em 17-12-98 pelo que é manifestamente intempestiva.

2. A decisão recorrida, conforme consta de fls. 12, começa por afirmar o seguinte:

Salgado & Companhia, L.^{da}, sociedade comercial por quotas, com sede no lugar da Gaia, freguesia de Cepães, Fafe, veio deduzir a presente oposição à execução fiscal com o n.º 040098/101450.1 que corre termos no Serviço de Finanças do Concelho de Fafe, destinada à cobrança coerciva dívida relativa a imposto sobre o valor acrescentado no ano de 1996.

3. A decisão em apreciação, fls. 12 e 13, rejeitou liminarmente a oposição sustentando, em síntese, que, como resulta dos termos da petição inicial, a oponente pretende discutir a legalidade concreta da liquidação do imposto, efectuada pela Administração tributária e que originou a dívida exequenda ao defender que está inactiva desde Fevereiro de 1985, pelo que não haveria lugar à liquidação de imposto sobre o valor acrescentado (IVA) de 1996.

Contra o assim decidido continua a insurgir-se a recorrente sustentando, em síntese, que se encontra inactiva desde Fevereiro de 1985, que desde essa data, não presta serviços, não constrói obras, não tem trabalhadores, nem facturação e que se limita a preencher as declarações anuais de IRC e as declarações periódicas de IVA.

Acrescenta que, por isso; a Administração Fiscal não poder presumir movimentos contabilísticos e liquidar IVA e daí que o Tribunal

a quo tinha de apreciar e decidir a matéria da oposição, não a podendo indeferir liminarmente.

Entende-se que é de confirmar a decisão recorrida pois que a oponente apenas discute se as liquidações obedeceram ou não ao preceituado na lei, se se verificaram ou não os pressupostos de incidência do imposto exigido, se o imposto é ou não devido pelo que toda a discussão suscitada pela oponente se prende com a apreciação, em concreto, da legalidade da liquidação.

E não pode questionar-se, em sede de oposição, a legalidade concreta do acto tributário da liquidação já que os fundamentos da oposição à execução fiscal estão taxativamente enumerados na norma contida no art. 286º, n.º 1, do Código de Processo Tributário (CPT), aqui aplicável.

É certo que, nos termos da alínea g) do n.º 1 do citado artigo, a ilegalidade da liquidação da dívida exequenda pode servir de fundamento à oposição quando a lei não assegure meio judicial de impugnação ou recurso contra o acto de liquidação.

Contudo na situação dos autos é manifesto que podia a oponente ter questionado a liquidação do IVA em processo de impugnação. Nesta perspectiva os eventuais vícios daquele acto tributário podiam e deviam ter sido apreciados em processo de impugnação e não os tendo questionado nesta sede não podem ser objecto de apreciação em sede de oposição.

Do exposto resulta que improcedem todas as conclusões do presente recurso pois que não pode questionar-se em processo de oposição a legalidade da liquidação quando podia a recorrente discutir a mesma legalidade em processo de impugnação.

Conforme sustenta o EMMP só agora suscita a recorrente a questão de não haver sido notificada para deduzir impugnação judicial tratando-se de questão nova que não pode ser apreciada em sede de recurso.

E, ainda, conforme sustenta o EMMP, não é viável a convalidação da presente oposição em impugnação pois que o termo do prazo para pagamento voluntário da quantia em causa ocorreu em 7-5-98 tendo a petição dado entrada em 17-12-98 pelo que sempre seria manifestamente intempestiva a impugnação.

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

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

Lisboa, 10 de Abril de 2002. — António Pimpão (relator) — Mendes Pimentel — Vítor Meira.

Acórdão de 10 de Abril de 2002.

Assunto:

Matéria de facto.

Doutrina que dimana da decisão:

Um recurso versamatéria de facto e não matéria.exclusivamente de direito quando o recorrente invoca factos que não foram tomados em consideração pela decisão recorrida.

Recurso n.º 26 658. Recorrente: AURIMOVE — Utilidades Equipamentos e Investimentos Imobiliários L.da; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Juiz Consº Dr. António Pimpão (por vencimento).

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

Com fundamento em vício de violação de lei, em violação de lei por inconstitucionalidade e em violação de lei por violação do direito comunitário aplicável, AURIMOVE — Utilidades, Equipamentos e Investimentos Imobiliários, Lda., com sede na Rua Rego Lameiro, n.º 38, 4300-454 Porto, deduziu impugnação judicial contra o acto de liquidação de emolumentos notariais referentes às contas n.ºs 852 e 853, de 22.12.94, do 6.º Cartório Notarial do Porto.

Com fundamento em extemporaneidade da impugnação judicial, por despacho da fls. 137 e seguintes o M.º Juiz do 2º Juízo do Tribunal Tributário de 1.ª Instância do Porto julgou a impugnação improcedente.

Não se conformando com este despacho, dele recorreu a impugnante para esta STA, tendo apresentado as suas alegações e conclusões de fls. 148 e seguintes.

Não houve contra-alegações.

Neste STA, o MºPº emitiu douto parecer no qual suscitou a questão prévia a da incompetência a deste STA em razão da hierarquia, pois em seu entender o recurso não versa matéria exclusivamente de direito.

Ouvida, a impugnante admitiu que o recurso não versa matéria exclusivamente de direito e requereu a remessa do processo ao TCA Corridos os vistos cumpre decidir a questão prévia colocada pelo Mº Pº.

Como é jurisprudência deste STA, é pelas conclusões das alegações do recurso que se opera a sua delimitação objectiva. Significa isto que, se nas conclusões das alegações a recorrente impugna a matéria de facto que foi dada como provada pelo tribunal recorrido ou se invoca factos que não foram tomados em consideração pela decisão recorrida e dos quais a recorrente pretende extrair consequências Jurídicas, então o recurso não versa matéria exclusivamente de direito, por versar também matéria de facto.

Ora, *in casu* a recorrente invoca factos que não foram estabelecidos na decisão recorrida e dos quais extrai consequências jurídicas.

De facto, na conclusão A) sustenta que a escolha exclusiva da via administrativa estava de acordo com a doutrina e orientações administrativas proferidas pelas próprias entidades administrativas em causa, à data vigentes.

Na conclusão B), a recorrente escreveu que este entendimento ainda da continuou durante mais anos a ser perfilhado pelos tribunais.

Na conclusão E), a recorrente invoca um erro processual desculpável, o mesmo sucedendo na conclusão G).

Tudo isto são factos que não foram tomados em consideração pela decisão recorrida e dos quais a recorrente pretende extrair consequências jurídicas.

Mas, com estas conclusões a recorrente não está a restringir o recurso a matéria de direito, estando a invocar matéria de facto para a qual é competente não este STA mas a Secção de Contencioso Tributário do TCA [arts. 32.º, n.º1, al. b), e 41.º, n.º 1, al. a), do ETAF].

Nestes termos, acordam os juízes deste STA em julgar procedente a questão prévia posta pelo MºPº e declaram este STA incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso, declarando competente para o efeito o TCA, para onde o processo deve ser remetido após o trânsito em julgado deste acórdão.

Custas pela recorrente, com 75 euros de taxa de justiça.

Lisboa, 10 de Abril de 2002. — António Pimpão (relator) — Mendes Pimentel — Almeida Lopes (vencido pois entendo que o recurso somente versa matéria de direito).

Acórdão de 10 de Abril de 2002.

Recurso n.º 26 661, em que são recorrente a Fazenda Publica e recorrido Electro Central Vulcanizadora, Lda. Relator o Ex.º Conselheiro Dr. Fonseca Limão.

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

A Fazenda Pública, inconformada com a sentença do Mº Juiz do T.T. de 1.ª Instância do Porto, que julgou procedente a impugnação deduzida contra a liquidação do IVA dos anos de 1995, 1996 e 1997, pela Electro Central Vulcanizadora, L.da, daquela interpôs recurso para este S.T.A., terminando as suas alegações com a formulação do seguinte quadro conclusivo:

1 — Na questão *sub judice* a responsabilidade pela prestação de serviços cinde-se *de jure*, em duas partes distintas, a saber: a da seguradora e a do segurado, cada uma delas *de per se*, com a obrigação de emitir a respectiva factura.

2 — Independentemente do pagamento ser feito por uma só dessas entidades ou ser dividido entre seguradora e segurado. O que está em causa é a contraprestação do serviço prestado pela oficina e que está indubitavelmente, sujeito a IVA.

3 — No caso concreto, atendendo a que a totalidade da reparação foi facturado á seguradora e, posteriormente, a franquia foi debitada ao segurado haveria sempre lugar a liquidação do IVA ao segurado quando lhe foi debitada a sobredita franquia.

4 — É despiciendo conhecer se alegada emissão da nota de crédito pelo prestador de serviços — impugnante — à seguradora deu ou não lugar à regularização do IVA, nos termos do artº 71º do CIVA, uma vez que tal se subsume numa mera faculdade, mas esta sem prejuízo de haver sempre lugar à liquidação do IVA ao segurado quando lhe é debitada a franquia.

5 — Não ocorreu qualquer duplicação da colecta.

6 — A douda sentença recorrida violou o disposto no artº 9º, nº 29, do CIVA.

Contra-alegou a recorrida, batendo-se pela manutenção do julgado.

O Ex.º Magistrado do MºPº, junto deste S.T.A., emitiu o seguinte parecer:

” ... a ora recorrida praticou dois factos tributários de prestação de serviços: um, ao reparar os veículos sinistrados e, outro, ao cobrar

do segurado o valor da franquia e ao emitir em nome da seguradora nota de crédito de valor correspondente.”

Concluiu não ocorrer duplicação da colecta por não haver identidade de facto tributário.

Assim, em seu entender, o recurso merece provimento.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

Nos termos dos arts. 713º, nº 6, e 726º do C. P. Civil, remete-se para a matéria de facto fixada na sentença recorrida.

A razão de ser das liquidações adicionais do IVA dos referidos anos assentou, em síntese, no seguinte:

A impugnante facturava à seguradora o custo total das reparações de automóveis que efectuava, liquidando o IVA pela totalidade dos serviços prestados, à taxa legal, entregando os respectivos montantes nos cofres do Estado.

E emitia nota de crédito a favor da seguradora dos valores correspondentes às franquias, os quais facturava aos segurados, sem liquidação de IVA.

A sentença recorrida considerou que se estava perante uma duplicação de colecta.

Contra tal entendimento reagiu a F.P. e também o Ex.^{mo} Magistrado do MºPº. Aprecemos, pois, a questão da duplicação de colecta, sem curar agora de saber se o procedimento adoptado pela impugnante foi ou não correcto.

Diz-nos o artº 287º, nº 1, do C.P.T., então em vigor, o seguinte:

Haverá duplicação de colecta ... quando, estando paga por inteiro uma contribuição ou imposto, se exigir da mesma ou de diferente pessoa uma outra de igual natureza, referente ao mesmo facto tributário e ao mesmo período de tempo.

Na situação vertente, exige-se IVA da impugnante que esta pagou por inteiro, relativamente ao mesmo período de tempo.

Mas, será que existe identidade de facto tributário?

Segundo Alfredo José de Sousa e José Silva Paixão (*C.P.T.* pag. 232) o facto tributário liga-se aos concretos acontecimentos da natureza descritos abstractamente nas normas de incidência real.

Em sede do IVA, a incidência real, como se alcança do artº 1º do respectivo código, reporta-se às transmissões de bens, prestações de serviços e importação de bens.

Para o caso dos autos apenas nos interessam as prestações de serviços, pois que, no dizer do artº 4º do CIVA, são as operações efectuadas a título oneroso que não constituam transmissões ou importações de bens.

Assim sendo, na situação dos autos, os factos tributários foram as prestações de serviços de reparação de automóveis efectuadas ao longo dos anos atrás referidos.

E é, em relação a esses sucessivos factos tributários, que se exige o imposto.

Ora, se o que está em causa são apenas reparações de automóveis, forçoso é concluir que existe identidade de facto tributário.

Tanto basta para concluir que se verificam todos os requisitos a que alude o artº 287º, nº 1, do C.P.T., pois que se exige da impugnante um imposto, referente aos mesmos factos tributários e ao mesmo período de tempo, que pagou por inteiro.

Daí concluir-se, tal como na sentença recorrida, pela duplicação de colecta.

Termos em que se acorda em negar provimento ao recurso, reconhecendo-se à impugante, o direito a juros indemnizatórios, conforme decidido na 1ª Instância.

Sem custas.

Lisboa, 10 de Abril de 2002. — *João Plácido da Fonseca Limão* (relator) — *Benjamim Rodrigues* — *Lúcio Barbosa*.

Acórdão de 10 de Abril de 2002.

Assunto:

Juros decorridos. IRS.

Doutrina que dimana da decisão:

São rendimentos de capitais, sujeitos a tributação em IRS e a retenção na fonte, os juros de títulos de dívida negociados em bolsa decorridos antes do vencimento ou reembolso e pagos pelo adquirente ao alienante, no momento da transacção, nos termos dos arts. 1º, 6º, n.º 1, al. c), mesmo antes da redacção dada pelo DL 263/92, de 24/10, e 91º do CIRS, bem como dos arts. 75º, n.º 1, al. c), e 6º do CIRC.

Recurso n.º 26 764. Recorrente: BPI - Dealer Sociedade Financeira de Corretagem, S. A.; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. António Pimpão.

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

1. BPI - Dealer Sociedade Financeira de Corretagem, S. A., recorre da sentença que, no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa, 2º Juízo, 2ª Secção, julgou improcedente a impugnação da liquidação de IRC de 1992.

Alegou formulando as seguintes conclusões:

1. O Tribunal *a quo* considera que o “juro decorrido” é um rendimento de capital para efeitos do disposto no art. 6.º, n.º 1, alínea c), do CIRS e encontra-se sujeito a retenção na fonte em sede de IRS e IRC, nos termos dos arts. 74.º do CIRS e 75.º do CIRC;

2. Acrescenta ainda o Tribunal recorrido que a entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 263/92, de 24.11, vem clarificar o regime de tributação daquele “juro decorrido” tendo, portanto, natureza interpretativa e, logo, eficácia retroactiva;

3. Entende a recorrente que o Tribunal *a quo* não tem razão;

4. O “juro decorrido” não tem a natureza de rendimento de capital mas de mais-valia decorrente da alienação de um título de dívida;

5. Mesmo admitindo que aquele rendimento constitui um juro, ainda assim, à data da verificação do facto tributário o mesmo não estava sujeito a IRS nem a retenção na fonte para efeitos do mesmo imposto ou do IRC;

6. A consideração do “juro decorrido” como um rendimento de capital e a consequente imposição da obrigação de retenção na fonte só surgem com a entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 263/92;

7. O Decreto-Lei n.º 263/92 é inovador não se admitindo a sua aplicação retroactiva;

8. A natureza inovadora decorre fundamentalmente da inexistência, à data do facto tributário, de uma norma de incidência estrita, de determinação do momento e do *quantum* da sujeição a imposto e da consequente obrigação de retenção na fonte, relativa ao “juro decorrido”;

9. Inexistindo norma anterior não pode existir interpretação autêntica;

10. Acresce que a aplicação retroactiva, nomeadamente da redacção dada pelo art. 1.º do Decreto-Lei n.º 263/92 aos arts. 6.º, n.ºs 1, alínea c), e 3, 8.º, n.º 3, alínea c), e 39.º, n.º 3, do CIRS, pelo art. 2.º aos arts. 71.º, n.º 2, alínea e), e 75.º, n.º 6, do CIRC e pelo art. 3.º ao art. 12.º-A do Decreto-Lei n.º 42/91, de 22.01, atenta contra as expectativas dos seus destinatários bem como contra os princípios da protecção da segurança e da certeza constitucionalmente consagrados;

11. Aliás, a aplicação retroactiva de uma norma fiscal inovadora encontra-se constitucionalmente vedada;

12. A proibição constitucional da retroactividade resulta, não só dos princípios da certeza e da protecção da segurança dos destinatários das normas, corolários do Estado de Direito, mas também do art. 103.º, n.º 3, da CRP na redacção dada pela 4.ª Revisão Constitucional;

13. Mesmo que o Decreto-Lei n.º 263/92 tivesse natureza interpretativa, ainda assim a sua eficácia retroactiva seria inadmissível, sob pena de inconstitucionalidade como já o julgou doutamente o Acórdão n.º 172/2000 de 22.03.2000, do Tribunal Constitucional;

14. Em face do exposto deve ser revogada a decisão por ser ilegal e inconstitucional a liquidação adicional impugnada.

15. Deve a sentença recorrida ser revogada por violação, nomeadamente, dos arts. 6.º, n.º 1, alínea c), 10.º, 8.º, n.ºs 1 e 2, e 74.º do CIRS, do art. 75.º do CIRC, bem como da redacção dada pelo art. 1.º do Decreto-Lei n.º 263/92 aos arts. 6.º, n.º 1, alínea c), e n.ºs 3, 8.º, n.º 3, alínea c), e 39.º, n.º 3, do CIRS, pelo art. 2.º aos arts. 71.º, n.º 2, alínea e), e 75.º, n.º 6 do CIRC e pelo art. 3.º ao art. 12.º-A do Decreto-Lei n.º 42/91, de 22.01, e ainda, dos arts. 16.º, 106.º e 108.º da CRP, na redacção anterior à 4ª Revisão Constitucional e pelo art. 103.º, n.º 3, da CRP, na redacção dada pela 4.ª Revisão Constitucional e, em consequência, deve ser julgada procedente a impugnação judicial.

O EMMP entende que o recurso não merece provimento conforme jurisprudência uniforme desta Secção que vem entendendo que os juros dos títulos negociados na bolsa, decorridos antes do vencimento ou reembolso, pagos pelo adquirente ao alienante, aquando da transacção efectuada, são rendimentos de capitais tributáveis e sujeitos a retenção na fonte no acto do pagamento.

O DL 263/92, de 24-10, ao tributar os juros decorridos, tem natureza interpretativa do direito anterior, pelo que se integra neste ao que acresce que a Lei 1/97 apesar de já estar em vigor quando foi proferida a sentença não vigorava na data em que foi praticado o acto da liquidação impugnada pelo que não lhe era aplicável.

2. A sentença recorrida fixou o seguinte quadro factual:

1 - Em 25/5/93, a impugnante entregou na R. F. do 12.º Bairro Fiscal de Lisboa a sua declaração m/22, respeitante a I.R.C. do exercício de 1992, na qual apurou a matéria colectável de Esc. 7.180.032\$00, tudo conforme documento junto a fls. 73 a 90 dos presentes autos e que se dá aqui por integralmente reproduzido;

2 - Em 6/9/93, a R. F. do 12.º Bairro Fiscal de Lisboa procedeu à notificação da firma impugnante da liquidação de I.R.C. relativa ao ano de 1992, efectuada nos termos do art.º 70, do C.I.R.C., na importância de Esc. 117.094.648\$00, acrescida de juros de mora no montante de Esc. 34.125.336\$00, tendo fixado o prazo de trinta dias para que a impugnante procedesse ao pagamento da mesma (cfr. documento junto a fls. 16 e 17 dos presentes autos);

3 - A liquidação identificada no n.º 2 teve por fundamento a existência de imposto retido na fonte nas operações de aquisição de títulos de dívida, nos termos do art.º 75, n.º 4, do C.I.R.C., o qual não foi entregue nos cofres do Estado (cfr. cópia de auto de notícia e anexos junta a fls. 21 a 26 dos autos);

4 - Em 24/11/93, a impugnante deduziu reclamação graciosa tendo por objecto a liquidação identificada no n.º 2 (cfr. carimbo de entrada aposto a fls. 2 do apenso de reclamação);

5 - Em 17/5/94, a firma “BFE Dealer - Sociedade Financeira de Corretagem, S. A.” deduziu a presente impugnação apresentada junto da R. F. do 12.º Bairro Fiscal de Lisboa (cfr. carimbo de entrada aposto a fls. 2 dos autos);

6 - Em 20/12/94, a firma impugnante efectuou o pagamento do montante da liquidação identificada no n.º 2, ao abrigo do regime previsto no Dec.-Lei 225/94, de 5/9 (cfr. informação exarada a fls. 34 dos autos; documento junto a fls. 29 dos autos);

7 - Em 5/12/97, a firma “BFE Dealer - Sociedade Financeira de Corretagem, S. A.” foi incorporada na firma “Douro - Sociedade Corretora de Valores Mobiliários, S. A.”, passando esta a adoptar a denominação “BPI - Dealer - Sociedade Financeira de Corretagem, S. A.” (cfr. documentos juntos a fls. 56 a 59 dos autos).

8 - Dos factos, com interesse para a decisão da causa, constantes da impugnação, todos objecto de análise concreta, não se provaram os que não constam da factualidade supra descrita.

3. A sentença recorrida, depois de equacionar como questão a decidir a de saber se os “juros decorridos”, que faziam parte do montante total da venda - aquisição dos títulos de dívida pública, estavam ou não sujeitos à incidência de IRC, em 1992, concluiu pela resposta afirmativa e, por isso, julgou a impugnação improcedente mantendo a liquidação impugnada.

Pronunciou-se ainda pelo carácter interpretativo do DL 263/92 acrescentando, contudo (pag. 148), que embora “tais aditamentos não inovem quanto à regra já existente” é de “concluir, contrariamente ao entendimento propugnado pela impugnante, que segundo a lei em vigor ao tempo da verificação dos factos (1992), já a norma de incidência previa que as operações intermédias em causa determinassem a obrigação de liquidação de imposto, através do mecanismo de retenção na fonte”.

Sobre a questão em apreciação nos presentes autos pronunciou-se já este STA em diversos acórdãos e nomeadamente em 25-11-98,

Rec. 22.923, 3-5-2000, Rec. 24585, 11-11-200, Rec. 24.507, e 14-02-02, Rec. 26.803 (pode consultar-se este último acórdão onde são citados outros arrestos).

Por inexistirem motivos para não acompanhar a orientação jurisprudencial que dos mesmos consta passaremos a sintetizar a respectiva fundamentação à qual aderimos.

Os presentes autos respeitam à liquidação de IRC do ano de 1992 e que teve por fundamento o facto de a recorrente não ter entregue nos cofres do Estado aquele imposto incidente nas operações de aquisição de títulos de dívida efectuadas no exercício de 1992 e relativo a juros decorridos.

A impugnante adquiriu títulos de dívida no mercado secundário, com juros decorridos, e não entregou ao Estado o imposto que sobre estes devia incidir.

Assim a liquidação aqui questionada respeita a este imposto que a impugnante sustenta não ser devido.

A situação em apreço reporta-se a período de tempo anterior ao DL 262/92, de 24.11, e à alteração que o mesmo introduziu no art. 6.º, n.º 1, al. c) do CIRS.

Importa, por isso, determinar num primeiro momento, se na data da alienação dos referidos títulos, já havia ocorrido o vencimento de juros e se estes foram postos à disposição do vendedor e num segundo momento se a impugnante pode ser responsabilizada como substituta tributária por imposto sobre rendimentos de aplicação de capitais e obrigada à consequente retenção na fonte de IRC, nos termos dos arts. 6.º, n.º 1, al. c), 20.º e 91.º do CIRS e 75.º, n.º 1, al. c) e 6, do CIRC.

O art. 6.º 1 c) citado, na redacção vigente ao tempo em que ocorreu o facto tributário, estabelecia que se consideram rendimentos de capitais os juros de títulos da dívida pública, obrigações, títulos de participação ... emitidos por entidades públicas ou privadas e os demais instrumentos de aplicação financeira.

Por sua vez o art. 1.º do mesmo CIRS, nos seus n.ºs 1 e 2, estabelecia que este imposto incide sobre o valor anual dos rendimentos de capitais e que tais rendimentos ficavam sujeitos a tributação quer fossem em dinheiro, quer em espécie e fosse qual fosse o local onde tivessem sido obtidos, bem como a moeda e a forma por que fossem auferidos.

Como se escreveu no citado Ac. de 3-5-2000, Rec. 24585, “um tal conjunto normativo configura o tipo legal de incidência do IRS sobre os rendimentos de capitais em termos estritamente económicos, em que o resultado económico é o elemento essencial, do que resulta serem abrangidos no âmbito da previsão legal todos os factos que ó permitam atingir, sejam negócios directos, sejam negócios indirectos” pelo que “usando, assim, a lei o conceito económico para definir o facto tributário, bastando-se com a colheita de rendimentos de aplicação de capitais por um sujeito passivo para que o preenchimento daquele seja satisfeito, excluindo a causa do recebimento dos mesmos da estrutura do tipo legal (os rendimentos ficam sujeitos a tributação, seja qual for a forma por que sejam auferidos, reza o art. 1.º/2 do CIRS), optou por uma base tributária que tanto prevenia, irrelevantemente, a adopção pelos particulares de esquemas negociais com o fim indirecto de se subtraírem à tributação (em que cabem os negócios fiscalmente menos onerosos), como abstraiu, tornando-as irrelevantes, de causas como as da hipótese em apreço, em que o juro decorrido não é pago pelo devedor mutuário, mas por um terceiro, adquirente do título da dívida”.

Ainda conforme se escreveu no mesmo acórdão esta opção legislativa inscreve-se na intenção de prover à eficiência funcional do sistema fiscal, na linha da realização dos princípios da igualdade e generalidade tributária e capacidade contributiva, constitucionalmente consagrados nos arts. 106.º e 107.º da CR.

A interpretação a que se adere encontra apoio no princípio consagrado no art. 9.º, n.º 3 do CCivil pois é de presumir que o legislador consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados quando, no preâmbulo do DL 263/92, de 24.11, refere que as alterações introduzidas no art. 6.º do CIRS por esse diploma são explicitações ao quadro legal vigente no domínio da qualificação dos rendimentos obtidos nas transacções de títulos de dívida.

Com efeito e como no referido acórdão se escreveu a pensar-se a norma de incidência em IRS e o respectivo facto tributário estruturados em função do resultado económico e não por referência a negócios jurídicos causais, desde a versão original do CIRS, ajuda a que as referências a outros títulos de crédito negociáveis, enquanto utilizados como tais [art. 6.º, n.º 1, al. c)] e fixações de aspectos temporais e quantitativos da liquidação do imposto em caso de transmissões dos ditos títulos (art. 6.º, n.º 3), introduzidas pela redacção do diploma de 92, sejam entendidas como meras explicitações do regime legal em vigor e não como ampliações da base de incidência tributária de IRS.

Concluimos, por isso, que os juros de títulos de dívida negociados em bolsa, decorridos antes do vencimento ou reembolso, pagos pelo adquirente ao alienante aquando da transacção efectuada, são rendimentos de capitais tributáveis e sujeitos a retenção na fonte no acto do pagamento quer por força dos arts. 1.º, 6.º, n.º 1, al. c), quer na versão anterior quer na posterior ao mencionado diploma de 1992.

Deveria, por isso, a impugnante ter efectuado a retenção pois que nos termos do art. 75.º, n.º 1, al. c), 6, do CIRC, é objecto de retenção na fonte o IRC relativamente a rendimentos de aplicação de capitais ... tal como são definidos para efeitos de IRS estando, por isso a impugnante, nos termos do art.º 91.º do CIRS obrigada a efectuar a indicada retenção.

Do exposto resulta que a liquidação impugnada não padece de ilegalidade que lhe é imputada devendo, por isso, manter-se a sentença recorrida enquanto julgou improcedente a impugnação e manteve a liquidação impugnada.

Do exposto resulta que não ocorre na situação dos autos aplicação retroactiva da lei pois que as normas que serviram de fundamento à liquidação impugnada já comportavam o sentido legal que a posterior legislação explicitou porque não ocorre lesão dos princípios da confiança e da garantia dos direitos dos contribuintes não sofrendo, por isso, a norma aplicada da inconstitucionalidade que a recorrida lhe imputa.

4. Termos em que se acorda em negar provimento ao presente recurso e confirmar a sentença recorrida.

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

Lisboa, 10 de Abril de 2002. — *António Pimpão* (relator) — *Mendes Pimentel* — *Vitor Meira*.

Acórdão de 10 de Abril de 2002.**Assunto:**

Recurso per saltum. Matéria de facto. Incompetência do S.T.A. Competência do T.C.A.

Doutrina que dimana da decisão:

Questionando-se, nas conclusões do recurso per saltum, matéria de facto, é de concluir pela incompetência, em razão da hierarquia, do S.T.A. e pela competência do T.C.A. para daquele conhecer.

Recurso n.º 26 780. Recorrente: Fazenda Pública; Recorridos: Artur de Andrade Rodrigues e Mulher; Relator: Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. João Plácido Fonseca Limão.

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

A F.P., inconformada com a sentença, a fls. 119 e seguintes, do M.º Juiz do T. T. de 1.ª Instância de Aveiro, dela interpôs recurso para este S.T.A., terminando as suas alegações com a formulação de um quadro conclusivo onde, para além do mais, afirma:

— Muito embora os contratos celebrados se tenham denominado de compra e venda o que é certo é que a impugnante não pode ter vendido madeira naquele momento porque ela não existia na sua propriedade nem viria jamais a existir, só passados nove anos é que, por força da natureza, do terreno e dos cuidados da outra parte, isso ocorreria (conclusão III).

— A existência de cepos após um corte e os rebentos que iriam brotar ou já estavam brotados, se algum valor tinham era só um valor diminuto, residual ou mesmo em potência que só o decurso de tempo e a disponibilidade do solo onde estavam integrados permitiriam dar corpo e transformar em madeira previamente dita (conclusão IV).

O Ex.^{mo} Magistrado do M.º P.º, junto deste S.T.A., foi de parecer que, as conclusões, antes transcritas versam matéria de facto não estabelecida na decisão recorrida e, por isso, não tendo o recurso por exclusivo fundamento matéria de direito, não é este S.T.A. competente para o apreciar.

Notificadas as partes para, a este propósito, se pronunciarem, admitiu a F. P. bem como os recorridos que o recurso não tem por exclusivo fundamento matéria de direito.

Corridos os vistos, cumpre decidir, começando por conhecer da competência deste S.T.A. para o conhecimento do recurso.

Efectivamente, a matéria vertida no quadro conclusivo atrás descrito releva do plano dos factos, que não no do direito, pois que se trata de captar ocorrências da vida real que não demandam a interpretação e aplicação da lei, sendo certo que não resolvidas na peça recorrida.

De sorte que, existindo controvérsia factual a dirimir, forçoso é concluir que o recurso não tem por exclusivo fundamento matéria de direito.

O que, face ao disposto nos arts. 21.º, n.º 4, 32.º, n.º 1, al. b), 39.º e 41.º, n.º 1, al. a), do E.T.A.F., determina a incompetência deste

S.T.A. para o conhecimento do recurso, sendo, para tanto, competente, o T. C. A.

Termos em que se acorda em declarar este S.T.A. incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do recurso e competente, para o efeito, o T.C.A, pela Secção de Contencioso Tributário.

Sem custas.

Oportunamente, remetam-se os autos ao T.C.A., conforme requerido a fls. 157.

Lisboa, 10 de Abril de 2002. — *João Plácido Fonseca Limão* (relator) — *Benjamim Rodrigues* — *Lúcio Barbosa*.

Acórdão de 10 de Abril de 2002.**Assunto:**

IRC. Custos fiscalmente dedutíveis. Arts. 23º e 41º, nº 1, al. d), do CIRC. Custas do processo executivo.

Doutrina que dimana da decisão:

Não constituem custo do exercício, nos termos das disposições combinadas dos arts. 23º e 41º, nº 1, al. d), do CIRC, as custas de processo executivo, liquidadas ao contribuinte.

Recurso n.º 26 808. Recorrente: Alcântara Refinarias — Açúcares, S.A; Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Ex.^{mo} Juiz Cons. Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

Vem o presente recurso jurisdicional interposto por Alcântara Refinarias Açúcares, S.A, da sentença do TT de 1.ª Instância de Lisboa, proferida em 20/Set/01, que julgou improcedente a impugnação judicial pela mesma deduzida contra a liquidação adicional de IRC, referente a 1989.

Fundamentou-se a decisão, em que as custas pagas em processo de execução fiscal não são dedutíveis, como custos, em IRC, nos termos do disposto no art.º 41.º n.º 1 al. d) do CIRC, já que aí se “emprega o termo infracção, não no sentido de comportamento tipificado como passível de qualquer regime sancionatório (máxime criminal ou contra-ordenacional) mas antes como actuação ilícita por desrespeito ao ordenamento jurídico”, resultando tais custas do facto de se não ter procedido ao pagamento atempado do tributo e à necessidade de se proceder à cobrança coerciva.

A recorrente formulou as seguintes conclusões:

“I. — A administração de justiça, num Estado de Direito, está conferida ao poder judicial.

II. — Qualquer sujeito passivo, perante uma situação de divergência elou conflito — e desde que de acordo com os princípios da boa-fé —, tem o direito de recorrer a esse poder, por forma a ver resolvido o conflito por uma terceira entidade independente das partes;

III. — Como contrapartida do exercício do poder judicial, o Estado cobra uma taxa pela prestação de serviço de administração de justiça (a denominada taxa de justiça) e os custos relativos aos encargos em que directamente incorreu, sendo esses os dois elementos integrantes do conceito de custas judiciais;

IV. — As custas judiciais aproximam-se do conceito de taxa e não têm subjacente qualquer natureza sancionatória, antes um carácter bilateral e retributivo (ainda que não exista, no caso concreto, uma total correspondência económica entre as contraprestações inerentes à relação jurídica);

V. — A *ratio legis* subjacente à alínea d) do nº 1 do artigo 41º do Código do IRC [actual alínea d), do nº 1, do artigo 42º do Código do IRC, nos termos da redacção dada pela Decreto-Lei nº 19812001, de 3 de Julho de 2001] é moralista e sancionatória, no sentido de não permitir ao sujeito passivo deduzir custos fiscais que estejam directamente associados a um incumprimento;

VI. — As custas judiciais nunca se afastam do conceito de pagamento de encargos associados ao serviço prestado, sendo devidas independentemente do desfecho da lide, pelo que não estão juridicamente associadas a um incumprimento.

VII. — Em face da natureza jurídica inerente ao conceito de custas judiciais, estas não são subsumíveis a um custo fiscalmente não aceite, nos termos da citada norma legal, porque não estão associadas à prática de qualquer infracção, mas antes ao pagamento do serviço de administração de justiça e aos custos directamente associados à prestação desse serviço.

VIII. Pelo exposto, são custos que devem ser dedutíveis para efeitos fiscais, em sede de IRC.

Nestes termos, deverão VV. Ex.^{as} conceder provimento ao presente recurso, devendo a sentença do Tribunal Tributário de 1.ª Instância ser revogada, por ilegalidade, seguindo-se os ulteriores termos do processo até final.”

A Fazenda Pública não contra-alegou.

A Exm.^a magistrada do MP emitiu parecer-no sentido do não provimento do recurso, uma vez que “não vem invocado que tenha sido deduzida impugnação judicial quanto à liquidação adicional de IVA, que originou a quantia exequenda, nem oposição à execução” pelo que, face à origem das custas em causa, estas se encontram abrangidas pelo referido normativo, não podendo, assim, considerar-se custos.

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

Em sede factual, vem apurado que:

“1 — na sua declaração de IRC referente a 1989 a impugnante deduziu como custos do exercício a quantia de 18.234.967\$00 que pagou a título de custas em processo de execução fiscal a par da cobrança do IVA;

2 — a administração fiscal não aceitou essa dedução, vindo a acrescentar tal quantia ao lucro tributável;

3 — em consequência desse, e outras alterações veio a liquidar adicionalmente IRC no montante de 859 722 628\$00.”

Vejamos, pois:

Nos termos da então al. d) do nº 1 do artº 41º do CIRC, não são dedutíveis para efeitos de determinação do lucro tributável, “as multas, coimas e demais encargos pela prática de infracções, de qualquer natureza, que não tenham origem contratual, incluindo os juros compensatórios”.

E, como bem se assinala, na sentença recorrida, não se tem aí em vista o ilícito criminal ou contra-ordenacional propriamente dito mas qualquer ilícito.

O que resulta tanto da expressão “de qualquer natureza”, como da referência aos juros compensatórios.

Nos autos, estão em causa custas liquidadas no processo executivo, isto é, resultantes do pagamento coercivo do IVA não pago pois voluntária e atempadamente.

Pelo que se trata de encargos derivados do não cumprimento atempado da obrigação fiscal, nada importando a respectiva natureza jurídica, maxime a de taxa.

Nem está em causa, ao contrário do que pretende a recorrente, o recurso à administração da justiça e ao poder judicial.

Quem recorreu a este foi à Administração Fiscal, não o contribuinte.

Na verdade, não vem referido, nos autos, que este tenha deduzido impugnação judicial contra a liquidação do imposto ou, sequer, se tenha posto à execução.

Como se refere no recente acórdão deste STA, de 03/05100, Rec. 24.627, “seria intolerável que o legislador obrigasse, por um lado, a pagar os impostos a tempo e horas e, depois, permitisse que se tirassem proveitos do incumprimento”.

Trata-se, na verdade, de despesas que advêm precisamente do incumprimento de deveres impostos pelo sistema fiscal.

Há, aliás, que, no ponto, trazer à colação o disposto no artº 23º do CIRC, considerando custos ou perdas apenas os que comprovadamente forem indispensáveis para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora.

Em que se não enquadram as ditas custas, resultantes directamente, como se disse, do não cumprimento da obrigação fiscal: pagamento atempado do imposto.

Ou seja: o contribuinte teve tal encargo porque não cumpriu, em toda a sua extensão, as suas obrigações legais.

E, no ponto, a tónica e subordinante está no corpo do artigo: na predita indispensabilidade.

Nos termos da adequada hermenêutica jurídica, não pode admitir-se que se considerem custos, encargos que só se concretizaram dado o não cumprimento, pelo contribuinte, das suas obrigações fiscais. Improcedem, assim, todas as conclusões do recurso.

Termos em que se acorda negar-lhe provimento, confirmando-se a sentença recorrida.

Custas pela recorrente, com procuradoria de 50%.

Lisboa, 10 de Abril de 2002. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Almeida Lopes* — *António Pimpão*.

Acórdão de 10 de Abril de 2002.

Assunto:

Emolumentos registrais. Aplicação de norma nacional contrária a uma directiva comunitária. Juros indemnizatórios.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Transitada em julgado a decisão judicial que anula um acto de liquidação de emolumentos registrais, por ter aplicado uma norma nacional contrária a uma directiva comunitária, fica demonstrado o erro dos serviços, que não depende da culpa de qualquer dos seus agentes.*
- 2 — *O erro dos serviços faz incorrer a Administração na obrigação de pagar juros indemnizatórios, calculados sobre o quantitativo cobrado em excesso.*

Recurso n.º 26824. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrida: Sonae Com., SGPS, S.A.; Recorrido: Ex.º Juiz Cons.º Dr. Baeta de Queiroga.

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

1.1 — A FAZENDA PÚBLICA recorre da sentença do M.º Juiz da 2ª Secção do 1º Juízo do Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto que julgou procedente a impugnação da liquidação de emolumentos do registo comercial deduzida por SONAE COM., S.G.P.S., S.A., com sede em Espido, Maia.

Formula as seguintes conclusões:

1º — Inexistindo no processo quaisquer indícios da existência de erro imputável ao serviço foi aplicada correctamente a Tabela de Emolumentos do Registo Comercial — inexistente qualquer obrigação de indemnizar.

2º — Não deve por isso haver qualquer condenação da entidade liquidadora no pagamento de juros indemnizatórios à impugnante com fundamento na mera anulação da liquidação, uma vez que o erro de interpretação, *in casu*, melhor se dirá, de cumprimento do estritamente estabelecido nos artigos 1º, n.º 3, 14º e 23º, alínea c), da Tabela de Emolumentos do Registo Comercial, aprovada pela Portaria n.º 996/98, de 25/11, não consubstancia de «per si» qualquer erro imputável aos serviços.

3º — A dita sentença recorrida violou os artigos 1º, n.º 3, 14º e 23º, alínea c), da Tabela de Emolumentos do Registo Comercial aprovada pela Portaria n.º 996/98, de 25/11, o artigo 24º do CPPT, o artigo 61º do CPPT, o artigo 43º, n.º 1, da LGT e o artigo 22º da Constituição da República Portuguesa”.

1.2 — A recorrida contra-alega, concluindo assim:

1ª A procedência da impugnação apresentada pela SONAE obriga a Administração não só à devolução da quantia com que se locupletou mas também ao pagamento dos juros previstos na lei ao contribuinte, de acordo com o preceituado no art. 43º da L.G.T. e no art. 61º do C.P.P.T.;

2ª O art. 43º da L.G.T. e o art. 61º do C.P.P.T. consagram um regime especial para a efectivação da responsabilidade extracontratual do Estado prevista no art. 22º da Constituição da República;

3ª O legislador ao prever este regime especial nas leis tributárias não pretendeu apenas a devolução do que for ilegalmente cobrado pela Administração, mas o ressarcimento dos danos resultantes da não utilização pelo particular de uma determinada quantia, durante o tempo em que o Estado a manteve ilicitamente em seu poder;

4ª Esta norma visa facilitar o efectivo ressarcimento do particular, impondo apenas que se verifique que houve erro imputável aos serviços para haver lugar ao pagamento de juros;

5ª O erro imputável aos serviços que efectuaram a liquidação de emolumentos ficou demonstrado pela procedência da impugnação judicial apresentada pela recorrida;

6ª O art. 1º, n.º 3, da Tabela de Emolumentos do Registo Comercial é contrário ao direito comunitário, violando o art. 10º da Directiva 69/335/CEE;

7ª Tal como foi interpretado pelo TJCE, deve entender-se que não podem legitimar-se ao abrigo do art. 12º, n.º 1, al. e), da Directiva 69/335/CEE, direitos desprovidos de toda a ligação com o custo do serviço particular ou cujo montante seja calculado não em função do custo da operação de que seja contrapartida, mas em função dos custos globais de funcionamento e de investimento do serviço encarregado da dita operação;

8ª É apodíctico que o art. 1º, n.º 3, da Tabela de Emolumentos do Registo Comercial cria uma receita pública manifestamente desproporcionada com os custos e a natureza do serviço prestado em troca, criando simultaneamente um imposto que não obedece à estrutura do imposto sobre as entradas de capital consentido pela Directiva 69/335/CEE;

9ª A jurisprudência prolatada pelo TJCE, constante dos Acórdãos juntos aos presentes autos, aplica-se à liquidação em crise nos presentes autos;

10ª A jurisprudência do TJCE é clara: uma retribuição exigida a um particular cujo montante seja calculado não em função da operação de que é a contrapartida, mas em função da globalidade dos custos de funcionamento e de investimento do serviço encarregado dessa operação, deverá ser considerada uma imposição na acepção da Directiva 69/335/CEE a que se aplica a proibição formulada no respectivo art. 10º;

11ª O limite previsto na Tabela de Emolumentos do Registo Comercial é demasiado elevado para garantir que os emolumentos não excedem o custo do serviço prestado e é um tal excesso, segundo o Tribunal de Justiça, que afasta a qualificação como “direitos com carácter remuneratório” e reconduz as supostas “remunerações” a impostos proibidos pela Directiva;

12ª É apodíctico que não se pode contornar a jurisprudência comunitária, violando-se o direito comunitário, através da fixação de um limite claramente excessivo;

13ª Em todo o caso, o art. 1º, n.º 3, da Tabela de Emolumentos do Registo Comercial, enferma do vício de inconstitucionalidade, offendendo o n.º 2 do art. 103º e a al. i) do n.º 1 do art. 165º da Constituição;

14ª Tal é o que resulta do facto de, por intermédio do art. 1º, n.º 3, da Tabela, se estabelecerem receitas que, muito embora apresentem uma conexão com um serviço público individualizável, estão manifestamente desligadas, quanto ao seu montante, da actividade desenvolvida pela Administração;

15ª A desproporção entre o tributo e o serviço é tal que se pode dizer que, aquele se desligou completamente deste último, tornando-se, em boa verdade, uma receita abstracta — um imposto —, sendo certo que a mesma foi estabelecida pelo Governo sem estar habilitado por competente autorização legislativa.

16ª Quando assim se não entenda, sempre terá de conceder-se em que a mesma disposição cria uma receita pública manifestamente

desproporcionada com os custos e a natureza do serviço prestado em troca, com o que quedam violados o princípio da proporcionalidade e o princípio da proibição do excesso (cfr. n.º 2 do art. 266º da Constituição).

Termos em que deve negar-se provimento ao recurso, mantendo-se a douda decisão recorrida com os fundamentos dela constantes, ou, se assim não se entender, deve em todo o caso julgar-se improcedente o recurso com os demais fundamentos alegados na petição inicial”.

1.3 — O Ex.^{mo} Procurador-Geral-Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que o recurso não merece provimento, por ser correcta, e conforme à jurisprudência do Tribunal, a condenação da Administração Fiscal nos juros questionados pela recorrente.

1.4 — O processo tem os vistos dos Ex.^{mos} Juizes-Adjuntos.

2. A matéria de facto vem assim fixada:

“Em 09/11/99, por ocasião da inscrição no registo comercial (ap. 04/991109) de um aumento do capital social da impugnante de 2.600.000.000\$00 para 30.702.300.000\$00 e de uma remodelação integral do seu pacto social, incluindo a alteração da firma e do objecto social, tituladas por escritura pública outorgada no 6º Cartório Notarial do Porto, em 03/11/1999, a Conservatória do Registo Comercial do Porto, 3ª Secção, debitou a impugnante pela quantia de 14.996.500\$00 (correspondente a “acréscimo de emolumentos sobre os actos de valor determinado”) — cfr. o teor de fls. 14 a 31, que aqui se dá por reproduzido para todos os efeitos;

A impugnante pagou de imediato tal quantitativo.”

3.1 — Impugnada é, no presente processo, uma liquidação de emolumentos registrais, correspondentes a inscrição no registo comercial de alterações aos estatutos da recorrida, efectuada em 9 de Novembro de 1999, aplicando a liquidação a Tabela de Emolumentos do Registo Comercial, na redacção que lhe foi dada pela portaria n.º 996/98, de 25 de Novembro.

A sentença decidiu no sentido de que tais emolumentos constituem uma imposição na acepção da Directiva 69/335, proibida pelo artigo 10º, alínea c), da Directiva, sendo imposição sem carácter remuneratório para efeitos do disposto no artigo 12, n.º 1, alínea e) da Directiva 69/335, julgando a impugnação procedente, e anulando o acto de liquidação, ditando, ainda, o direito da impugnante a haver “juros legais desde 09 de Novembro de 1999, até integral reembolso”.

Mas a recorrente Fazenda Pública discorda porque, em seu entender, e embora acate o decidido quanto à invalidade da liquidação, não são devidos os juros indemnizatórios em que a sentença condenou, na falta de prova de “erro imputável ao serviço”.

A questão que se nos coloca é, pois, a de saber se há erro dos serviços, ao aplicarem a Tabela, de modo a legitimar o pedido de juros indemnizatórios pela recorrida.

Das demais questões, que a recorrida suscita nas suas contra-alegações, não temos que cuidar. A recorrida, além de contrariar o entendimento defendido pela Fazenda Pública, no que aos juros indemnizatórios respeita, reafirma, nas conclusões 6.ª a 12.ª, que o acto de liquidação em crise viola o artigo 10º da Directiva 69/335/CEE; e, nas conclusões 13.ª a 16.ª, que há, também, violação de lei constitucional, já porque as normas aplicadas pelo acto são organicamente inconstitucionais, já porque ofendem os princípios da proporcionalidade e da proibição do excesso.

Nada disto importa à economia do recurso. Que o acto impugnado aplicou norma contrária àquele artigo 10º da Directiva referida, disse-o

a sentença, por isso que o anulou, e ninguém o controverte, no recurso, pelo que é inútil insistir neste ponto. Sobre a questão da constitucionalidade a sentença silenciou, podendo fazê-lo, já que a ofensa de norma de direito comunitário bastava à procedência da impugnação. Não há, pois, que apreciar tal questão, que está fora do objecto do recurso, vindo a sentença atacada, pela via do recurso, só quanto ao que decidiu sobre os juros indemnizatórios.

3.2 — Dispunha, a este respeito, o artigo 24º do Código de Processo Tributário:

”1 — Haverá direito a juros indemnizatórios a favor do contribuinte quando, em reclamação graciosa ou processo judicial, se determine que houve erro imputável aos serviços. (...) 6. Os juros serão contados desde a data do pagamento do imposto indevido até à data da emissão da respectiva nota de crédito”.

Hodiernamente, rege o artigo 43º da Lei Geral Tributária (LGT):

”1 — São devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.”

O artigo 61º do Código de Procedimento e Processo Tributário dispõe que ”1 - Os juros indemnizatórios serão liquidados e pagos no prazo de 90 dias contados a partir da decisão que reconheceu o respectivo direito (...).

2 — Os juros serão contados desde a data do pagamento do imposto indevido até à data da emissão da respectiva nota de crédito.”

No caso vertente, demonstrado fica, transitada que seja em julgado a decisão anulatória do acto de liquidação efectuado pela Administração, que esta incorreu em erro que lhe é imputável, ao proceder a tal liquidação.

É certo que, como diz a recorrente, foi correcta a aplicação que fez da Tabela. Mas a obediência que a Administração deve à lei (vejam-se os artigos 266º n.º 1 da Constituição e 55º da LGT) abrange a de todas as graus hierárquicos, e a de todas as origens, não excluindo, nem as normas constitucionais, nem as que integram a ordem jurídica comunitária, estando-lhe vedada a aplicação de lei ordinária que afronte princípios constitucionais ou regras comunitárias a cuja observância esteja obrigado o Estado Português.

Como assim, o facto de a liquidação ter obedecido às disposições legais da Tabela não exclui a existência de erro de direito, consubstanciado na aplicação de lei que não podia ser aplicada, por contrária a normas de direito comunitário que vinculam o Estado Português. Dai que os serviços da Administração tenham incorrido em erro, que apenas a eles é imputável, pois não se mostra ter sido o contribuinte a dar-lhe azo, propiciando informação que o haja induzido, erro que foi reconhecido pela sentença recorrida, por isso que anulou a liquidação por ele viciada.

Esta falta, demonstrada que fica com a procedência da impugnação, não deixa de ser imputável aos serviços pela eventual falta de culpa de qualquer dos seus agentes, e conduz ao surgimento da obrigação de juros, de natureza civil extracontratual. Tudo como vem entendendo, correntemente, a jurisprudência deste Tribunal, de que são exemplos recentes os acórdãos de 31 de Outubro, 28 de Novembro, 12 e 19 de Dezembro de 2001, nos recursos n.ºs 26167, 26405, 26487 e 26611, respectivamente, e 30 de Janeiro de 2002, este no recurso n.º 26620.

Improcedem, pois, as conclusões das alegações do recurso.

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

Lisboa, 10 de Abril de 2002. — *Baeta de Queirós* (relator) — *Benjamim Rodrigues* — *Fonseca Limão*.

Acórdão de 10 de Abril de 2002.

Assunto:

Emolumentos notariais. Acréscimo sobre os actos de valor determinado. Constitucionalidade.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *O "acréscimo de emolumentos sobre os actos de valor determinado", a que se refere o artigo 5º da Tabela de Emolumentos do Notariado, é qualificável como taxa e não como imposto, não acarretando a sua génese, ao não ter sido a Assembleia da República a criá-lo, a respectiva inconstitucionalidade orgânica.*
- 2 — *Não se comprovando que os emolumentos liquidados ao abrigo daquele artigo gerem uma receita manifestamente desmesurada relativamente aos custos suportados com os serviços notariais, não há violação dos princípios da proporcionalidade e da proibição do excesso.*

Recurso n.º 26827. Recorrente: IGI - Investimento Imobiliário, S.A.; Recorrida: Fazenda Pública.; Relator: Ex.^{mo} Juiz Cons.^o Dr. Baeta de Queiroz.

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

1.1 - IGI - INVESTIMENTO IMOBILIÁRIO, S.A., com sede em Espido, Maia, recorre da sentença da Am.^a. Juiz da 2.^a Secção do 2º Juízo do Tribunal Tributário de 1.^a Instância do Porto que julgou improcedente a impugnação da liquidação de emolumentos notariais por ocasião da celebração de escritura de permuta de imóveis.

Formula as seguintes conclusões:

1.^a - A liquidação de emolumentos, no montante de 15.000.000\$00, de que a recorrente foi alvo está ferida de invalidade, devendo, por isso, ser anulada com todas as consequências;

2.^a - Com efeito, o art. 5º da "Tabela dos Emolumentos do Notariado", com a redacção que lhe foi dada pela Portaria n.º 996/98, enferma do vício de inconstitucionalidade, ofendendo o n.º 2 do art. 103º e da al. i) do n.º 1 do art. 165º da Constituição da República Portuguesa;

3.^a - Tal é o que resulta do facto de, por intermédio do art. 5º da "Tabela dos Emolumentos do Notariado" se estabelecerem receitas que, muito embora apresentem uma conexão com um serviço público

individualizável, estão manifestamente desligadas, quanto ao seu montante, da actividade desenvolvida pela Administração;

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

5.^a - Quando assim se não entenda, sempre teria de conceder-se em que a mesma disposição cria uma receita pública manifestamente desproporcionada com os custos e a natureza do serviço prestado em troca, com o que quedam violados o princípio da proporcionalidade e o princípio da proibição dos excessos (cfr. n.º 2 do art. 266º da Constituição);

6.^a - Pouco importa que a contrapartida do acto seja proporcional ao "seu valor económico", à "vantagem económica ou jurídicas que a prática do acto tem para o utente" (no que se não concede), ou se mantenha o carácter bilateral mesmo no que excede o custo do serviço, pois embora se possa de facto atender, na determinação do montante da taxa, ao valor da actividade da Administração, ou prosseguir com as taxas finalidades redistributivas, nunca poderá desembocar-se num quantitativo substancialmente superior ao custo da actividade administrativa: "as taxas não devem proporcionar à administração pública quaisquer receitas adicionais";

7.^a - A douta sentença recorrida violou, pois, por errada interpretação e aplicação o n.º 2 do art. 103º e da al. i) do n.º 1 do art. 165º da Constituição da República Portuguesa.

Termos em que deve dar-se provimento ao presente recurso, revogando-se a decisão recorrida e julgando-se a impugnação procedente e provada, ordenando-se, em consequência a restituição à recorrente da importância global de 15.000.000\$00, acrescida dos juros de lei, desde 30 de Novembro de 2000, até integral embolso".

1.2 - Não há contra-alegações.

1.3 - A Ex.^{ma} Procuradora-Geral-Adjunta junto deste Tribunal é de parecer que o recurso merece provimento, pela procedência dos seus fundamentos.

1.4 - O processo tem os vistos dos Ex.^{mos} Juizes-Adjuntos.

2 - A matéria de facto vem assim fixada:

"Por escritura pública outorgada em 30.11.2000, a impugnante efectuou uma permuta de imóveis com o valor global de 17.585.000.000\$00.

Pelo 6º Cartório Notarial do Porto foi-lhe então debitada a quantia de 15.000.000\$00, correspondente a "acréscimo de emolumentos sobre os actos de valor determinado", por aplicação dos preceitos da Tabela de Emolumentos do Notariado.

A impugnante pagou tal montante nessa data (30.11.2000)".

3.1 - A questão suscitada na petição de impugnação judicial, resolvida pela sentença recorrida de forma a desagradar à recorrente, é a mesma que vem agora colocada no presente recurso: a ilegalidade decorrente da inconstitucionalidade orgânica e material da norma ao abrigo da qual se processou a liquidação - o artigo 5º, n.º 1, da Tabela de Emolumentos do Notariado, na redacção emergente da Portaria n.º 996/98, de 25 de Novembro.

3.2. A sentença entendeu não haver inconstitucionalidade orgânica do artigo 5º n.º 1 da Tabela de Emolumentos do Notariado, na redacção dada pela Portaria n.º 996/98, de 25 de Novembro, por violação do artigo 103º, n.º 2, da Constituição (CRP), na versão resultante

da revisão feita pela Lei n.º 1/97, de 20 de Setembro, em cujos termos constitui reserva de lei a matéria de criação de impostos, sua incidência, taxa, benefícios fiscais e garantias dos contribuintes, não podendo o Governo legislar, nesse campo, senão com autorização da Assembleia da República.

E decidiu assim porque, contra o entendimento da impugnante, julgou que os emolumentos notariais em questão não se devem qualificar como imposto, mas como taxa, por a sua cobrança ser a contrapartida da prestação de um serviço público pelo notário. A tanto não obsta que, ainda como quer a impugnante, os emolumentos cobrados ao abrigo do artigo 4.º da citada Tabela assegurem essa contrapartida, achando-se para além disso os exigidos sob a égide do artigo 5.º.

É que não há impedimento a que o montante da taxa exceda o do custo do serviço prestado, ou que seja inferior, uma vez que não vigora o princípio, da equivalência económica entre ambas as realidades, antes importando o da equivalência jurídica, que basta para a bilateralidade caracterizadora da taxa. Na verdade, a taxa não assegura, só, a função de fazer suportar o custo do serviço por aqueles que a ele recorrem, podendo ser, também, utilizada para limitar a procura (importando, então, que o seu montante seja elevado, de modo a exercer um papel dissuasor), ou para redistribuir os encargos com os serviços (implicando que paguem mais os utentes que revelem maior capacidade contributiva, e menos os que a tenham menor).

Por nada disso a taxa deixa de ser bilateral, ou sinalagmática; e, porque é, também, coactiva, e visa cobrir encargos públicos, sendo exigida no âmbito de uma relação concreta com o sujeito passivo (aquele a quem aproveita a utilidade concreta propiciada, por ocasião e a pretexto da utilização do serviço), continua a ser um tributo distinto do imposto, a que se não aplicam as regras constitucionais que regem a emergência deste último.

Não se tratando, pois, de um imposto, os emolumento em causa não tinham, obrigatoriamente, que ser criados pela Assembleia da República e, assim sendo, o facto de ter sido o Governo a dar-lhes luz não acarreta a sua inconstitucionalidade orgânica.

Ora, desta pronúncia da sentença recorrida, que cabalmente responde à argumentação da impugnante, dir-se-á que bem se insere na corrente jurisprudencial quase uniformemente seguida por este Tribunal, pois não se conhece, nos tempos mais próximos, em sentido adverso, senão o acórdão de 23 de Maio de 2001, proferido no recurso n.º 25552, em que se entendeu organicamente inconstitucional o artigo 5.º da Tabela em apreço.

Na verdade, também este Supremo Tribunal Administrativo tem entendido que as taxas se distinguem dos impostos em razão do carácter bilateral ou sinalagmático daquelas, e que, surpreendido que seja, no tributo, esse carácter, ou seja, existindo correspectividade entre o tributo exigido e o bem ou serviço prestado ao sujeito passivo, não é o facto de o montante do tributo ser, porventura, excessivo, relativamente ao custo do bem ou serviço, que o descaracteriza como taxa. Mesmo na parte em que a taxa supera o custo não deixa de haver a falada relação sinalagmática, e só assim não será quando haja uma manifesta desproporcionalidade entre aquele e o tributo a propósito cobrado, de tal modo que deixe de poder falar-se de uma correspondência entre o custo e o tributo, mostrando-se este de todo alheado daquele.

Ora, no caso, e contra o que afirma a recorrente, todavia, sem o demonstrar, não se evidencia que as taxas cobradas ao abrigo do artigo 5.º da Tabela se desprendam dos custos globais suportados pelo Estado com os respectivos serviços.

Neste ponto, portanto, é de sustentar o decidido na sentença recorrida.

3.3 - Apreciando a questão da inconstitucionalidade material da norma do artigo 5.º da Tabela de Emolumentos do Notariado, por violação dos princípios constitucionais da proporcionalidade e da proibição do excesso, a sentença ponderou, em súmula, que nada obsta a que as taxas assumam uma função de repartição dos encargos públicos havidos com a existência e funcionamento dos serviços, fazendo contribuir para esses encargos, em maior grau, os contribuintes que, ao socorrerem-se dos serviços, revelem maior capacidade económica - o que acontece com os que celebram escrituras de maior valor, demonstrativas de superior largueza de recursos. Contrapôs, ainda, a sentença, ao argumento da impugnante, segundo o qual o custo do serviço é o mesmo, independentemente do valor do acto, que o que importa não é o custo do serviço em concreto prestado a cada um, mas o custo global do sistema, acrescentando que, do ponto de vista do utilizador, a utilidade proporcionada não é independente do valor do acto, já que as vantagens jurídicas auferidas "aumentarão na directa proporção do valor do acto".

Conforme se pode ler no acórdão n.º 634/93 do Tribunal Constitucional (*Acórdãos do Tribunal Constitucional*, vol. 26.º, pág. 205), "o princípio da proporcionalidade desdobra-se em três sub-princípios: princípio da adequação (as medidas restritivas de direitos, liberdades e garantias devem revelar-se como um meio para a prossecução dos fins visados, com salvaguarda de outros direitos ou bens constitucionalmente protegidos); princípio da exigibilidade (essas medidas restritivas têm de ser exigidas para alcançar os fins em vista, por o legislador não dispor de outros meios menos restritivos para alcançar o mesmo desiderato); princípio da justa medida, ou proporcionalidade em sentido estrito (não poderão adoptar-se medidas excessivas, desproporcionadas, para alcançar os fins pretendidos)".

A vertente do princípio aqui questionada pela recorrente é a do excesso, pois, segundo ela, a receita que o Estado obtém pela via dos emolumentos do artigo 5.º da Tabela é "manifestamente desproporcionada com os custos e a natureza do serviço prestado em troca", arrecadando ele uma receita "substancialmente superior ao custo da actividade administrativa".

É o que está por demonstrar.

Como flui do que se deixou escrito, estamos perante um princípio geral de limitação do poder público, o qual obriga o Estado a não fazer uso de medidas desnecessárias ou excessivamente onerosas, vedando a desmesura, mas deixando, ainda assim, uma larga margem de conformação ao exercício daquele poder. Aos tribunais não cabe ajuizar sobre a bondade das disposições tomadas pelo legislador para repartir entre os utilizadores o custo de um determinado serviço, ditar se é ou não o mais adequado ou, sequer, o mais justo, mas, apenas, verificar se há manifesta inadequação entre o fim visado (obter as receitas necessárias) e o meio optado (sistema de distribuição dos encargos pelos utilizadores).

E não se vê que, no que toca ao falado artigo 5.º da Tabela, essa manifesta inadequação ocorra.

Assim, também quanto a este ponto é de confirmar o julgamento da sentença, que, ainda aqui, não diverge da jurisprudência maioritária deste Tribunal, de que podem apontar-se como exemplos os acórdãos de 30 de Maio de 1999 e 20 de Dezembro de 2000, nos recursos n.ºs 25543 e 25545, respectivamente.

Neste último aresto manifestou-se que, para que o artigo 5º da Tabela fosse violador dos princípios da proporcionalidade e da proibição do excesso, haveria que comprovar que o critério para a sua determinação conduz a resultados excessivos ou arbitrários, face aos custos, incluindo os prudenciais, e o universo dos seus fruidores o que não se mostra, também, no presente caso.

E no de 30 de Maio de 1999, depois de se definir que os emolumentos do artigo 5º da Tabela não são de qualificar como imposto, mas como taxa, acrescentou-se que se não patenteia haver desproporção intolerável entre o montante dela e os custos de produção do serviço, até porque este é de objecto de grande indeterminação e de preços incalculáveis em termos merceológicos.

Na verdade, não é de conceder, por não estar provado, contra o que quer a recorrente, que a receita pública gerada pelos emolumentos cobrados ao abrigo do artigo 5º da Tabela seja "manifestamente desproporcionada com os custos e a natureza do serviço prestado em troca", cumprindo realçar que, atentos os fins redistributivos subjacentes à norma, a comparação não deve fazer-se entre o custo de cada serviço prestado e o correspondente emolumento liquidado, mas entre os custos globais do serviço e os emolumentos liquidados pelo universo dos actos notariais. Nem se mostra que o quantitativo apurado pelo Estado, em emolumentos, seja "substancialmente superior ao custo da actividade administrativa", proporcionando receitas adicionais (que, nessa medida, defende a recorrente, não poderiam considerar-se taxas).

Improcedem, pelo exposto, as conclusões das alegações da recorrente, sendo de manter a sentença impugnada.

4 - Termos em que acordam, em conferência, os juizes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em, negando provimento ao recurso, confirmar a sentença recorrida.

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

Lisboa, 10 de Abril de 2002. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Benjamim Rodrigues* — *Fonseca Limão*.

Acórdão de 17 de Abril de 2002.

Assunto:

Causa legítima de inexecução. Juros moratórios. Juros compensatórios.

Doutrina que dimana da decisão:

I — Não constitui causa legítima de inexecução de sentença transitada em julgado a existência de outros casos semelhantes referentes a quantias elevadas, nem a pu-

blicação de diploma legal posterior a alterar os montantes a pagar pelos emolumentos devidos ao Registo Nacional de Pessoas Colectivas prevendo aplicação retroactiva.

II — O não pagamento do montante anulado no prazo legalmente previsto para o cumprimento espontâneo implica o pagamento de juros de mora se forem pedidos.

III — Ainda que não tenham sido pedidos na impugnação, podem ser devidos juros indemnizatórios se o contribuinte os pede na execução de julgados.

IV — Os juros moratórios e os indemnizatórios podem incidir no ressarcimento dos danos provocados, mas não podem reportar-se ao mesmo período temporal, nem os primeiros podem incidir sobre o montante dos segundos.

V — A contagem das taxas de juro deve ser feita com atenção às respectivas variações no período em que os juros são devidos.

Recurso n.º 10/02-30. Recorrente: Director-Geral dos Registos e Notariado; Recorrida: Borealis Polímeros, L.^{da}; Relator: Ex.^{mo} Cons.^o Dr. Vítor Meira.

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

"Borealis Polímeros, Lda." requereu no Tribunal Tributário de 1.^a Instância de Setúbal que fosse declarada a inexistência de causa legítima de execução da decisão daquele tribunal que anulara o acto de liquidação de emolumentos pagos ao Registo Nacional de Pessoas Colectivas, na sequência da inexecução de tal decisão.

Por sentença do M.^o Juiz daquele tribunal foi julgado inexistente qualquer causa legítima de inexecução com direito a juros moratórios a partir do prazo de cumprimento espontâneo da decisão exequenda, julgando-se porém improcedente o pedido de juros indemnizatórios formulado.

Inconformado com a decisão recorreu o Director-Geral dos Registos e Notariado, formulando as seguintes conclusões:

5.1 — Nestes termos, o Director-Geral dos Registos e Notariado conclui as suas alegações, requerendo que seja revogada a decisão recorrida e, nos termos da alínea e) do artigo 287º do CPC, aplicável por força do artigo 1º da LEPTA, extinta a instância por impossibilidade ou inutilidade superveniente da lide, visto que, de acordo com a primeira parte do n.º 4 do artigo 10º da Lei n.º 85/2001, o prazo impreterível de 30 dias para a Administração proceder à execução da sentença só começa a correr após a entrada em vigor das novas tabelas emolumentares, as quais, nos termos do n.º 2 do artigo 10º do mesmo diploma, devem ser aprovadas pelo Governo no prazo de 90 dias contados desde a data da entrada em vigor da Lei n.º 85/2001.

5.2 — Subsidiariamente, se assim se não entender, o Director-Geral dos Registos e Notariado requer a revogação da decisão jurisdicional recorrida e a sua substituição por uma outra que reconheça:

5.2.1 — Que, nos termos do n.º 4 do artigo 10º da Lei n.º 85/2001, o pedido de declaração de inexistência de causa legítima de inexecução, apresentado pela sociedade "Borealis Polímeros, S.A." não

pode proceder, devendo, em sua substituição ser reconhecido que o prazo para a execução da sentença só começa a correr após a entrada em vigor das novas tabelas emolumentares e que, além disso, existe uma impossibilidade legal definitiva e parcial de executar, não estando a Administração obrigada a restituir a "parcela correspondente à participação emolumentar dos funcionários dos registos e notariado".

5.2.2 - que o pedido de execução integral da sentença apresentado pela exequente não pode ser atendido, porquanto a Administração só está obrigada a restituir a diferença entre o valor liquidado e a taxa que se vier a determinar como a taxa correspondente ao serviço administrativo prestado - a conclusão, que decorria dos princípios gerais aplicáveis, resulta hoje expressa e inequivocamente do disposto no n.º 4 do artigo 10º da Lei n.º 85/2001, na parte em que estabelece, na execução da sentença, deve ser restituída a "quantia paga deduzida do valor correspondente aos emolumentos devidos nos termos das novas tabelas".

5.2.3 - que, em face do n.º 4 do artigo 10º da Lei n.º 85/2001, não se iniciou ainda o prazo para a execução administrativa da sentença, pelo que não há ainda lugar ao pagamento de quaisquer juros moratórios, já que estes só são devidos a partir do termo do prazo para a execução espontânea pela Administração da sentença anulatória;

5.2.4 - que, a haver lugar a juros de mora, estes não podem ser calculados a partir do montante global dos emolumentos ilegitimamente liquidado, mas sim com base na quantia que a Administração deve efectivamente restituir.

Contra-alegou a requerente "Borealis", formulando as seguintes conclusões:

1. Que se mantenha na totalidade a decisão recorrida e que não seja extinta a instância por não existir qualquer impossibilidade ou inutilidade superveniente da lide em virtude de os n.ºs. 3 e 4 da Lei 85/2001, de 04.08, não se aplicarem ao caso *sub judice*, em última análise por serem contrárias à Constituição da República Portuguesa (nos termos expostos no Capítulo I, ponto n.ºs 3 e 4);

2. Que, na parte objecto do presente recurso, seja a douta sentença confirmada pelos Venerandos Juizes Conselheiros desse Tribunal, mantendo, assim, nos termos do artigo 9 do Decreto-Lei n.º 256-A/77, de 17 de Junho, a inexistência de causa legítima de inexecução (nos termos expostos no Capítulo II, máxime 2.4.);

3. Que seja reconhecida a obrigatoriedade de o Director-Geral dos Registos e Notariado executar integralmente a sentença;

4. Que confirme que o prazo para a execução espontânea da sentença anulatória já decorreu e, conseqüentemente, que são devidos juros moratórios, calculados com base nos montantes anulados, desde o termo desse prazo até efectiva e integral restituição dos montantes anulados (nos termos expostos no Capítulo II, ponto 3).

Foi ainda interposto recurso, subordinado pela requerente, cujas conclusões são as seguintes:

I - Que se revogue a decisão aqui recorrida e que, nos termos do artigo 43.º da LGT, se reconheça o direito que assiste à recorrente em receber os juros indemnizatórios nos termos por ela peticionados e aqui justificados com os seguintes fundamentos:

a) Vigorando entre nós a teoria da reconstituição da situação actual hipotética o conteúdo do dever de executar abrange não só a restituição dos montantes indevidamente pagos, mas também o pagamento dos respectivos juros indemnizatórios (cfr. ponto 3.1 supra);

b) O erro imputável aos serviços, pressuposto para a atribuição de juros indemnizatórios, está no caso *sub judice* automaticamente demonstrado, posto que a impugnação foi considerada procedente (cfr. ponto 3.1-A supra);

c) O facto de os juros indemnizatórios não terem sido requeridos na acção de impugnação não determina ab initio a improcedência do pedido (cfr. ponto 3.1-B supra).

II - Subsidiariamente, se assim não se entender, a recorrente requer que:

a) Na eventualidade de, ainda assim, existirem dúvidas quanto à obrigatoriedade de se proceder ao pagamento de juros indemnizatórios no caso *sub judice*, que se proceda ao reenvio prejudicial do processo ao Tribunal de Justiça para que essa questão acima referida (cfr. ponto 3.3 supra in fine possa ser esclarecida;

b) nos termos dos artigos 98.º (3) da LGT, 97.º do CPPT e 199.º do CPC [ex vi da alínea e) do artigo 2.º do CPPT], se reconheça a possibilidade de convalidação, e conseqüentemente, se ordenasse o baixamento dos presentes autos para o Tribunal a quo, de modo a que este proceda à convalidação dos juros indemnizatórios numa acção de reconhecimento de direito (cfr. Ponto IV supra).

Neste recurso subordinado contra-alegou o Director-Geral dos Registos e Notariado requerendo que ele seja julgado improcedente, formulando a seguinte conclusão:

5.1.1 — A pretensão quanto ao pagamento dos juros não foi formulada pela então impugnante no processo de impugnação judicial que precedeu a execução agora em curso e, em conformidade, não foi objecto da sentença anulatória transitada em julgado (supra, 2.1.).

5.1.2 — O pedido de pagamento de juros indemnizatórios formulado apenas na fase de execução de sentenças é manifestamente improcedente, visto que ele extravasa do âmbito objectivo do caso julgado e não se enquadra no conteúdo do dever de executar (supra, 2.2.1.).

5.1.3 — O próprio dever de reconstituir a situação que existiria se o acto ilegal não tivesse sido praticado não pode ser confundido com o dever de indemnização propriamente dito (supra, 2.2.2.).

5.1.4 — O processo de execução de julgados, pela sua própria natureza e função, não é evidentemente o meio idóneo para apreciar o pedido de juros indemnizatórios. Ou seja, o pedido de declaração da existência de erro imputável aos serviços e de condenação da Administração ao pagamento dos correspondentes juros indemnizatórios deve ser formulado no recurso contencioso ou na impugnação contenciosa do acto de liquidação, sob pena de como sucede no caso *sub judice* - tais juros não poderem ser atribuídos em execução do julgado (supra, 2.3.).

5.1.5 — Não era exigível que a Administração Fiscal conhecesse a directiva comunitária violada pela portaria aplicada pelo acto de liquidação dos emolumentos e, na dúvida, a Administração fiscal estava obrigada a aplicar a portaria, pelo que, no caso *sub judice*, se está perante uma daquelas hipóteses em que a actuação ilegal não consubstancia uma actuação censurável. Por isso, o erro não é imputável aos serviços da Administração fiscal, faltando portanto um dos pressupostos do direito ao pagamento de juros indemnizatórios (supra, 2.4.).

5.1.6 — O não reconhecimento no caso *sub judice* do direito ao pagamento de juros indemnizatórios em sede de execução da sentença não envolve manifestamente qualquer violação do princípio da igualdade (supra, 2.5.).

5.1.7 — A recorrente não pode pretender somar juros indemnizatórios aos juros moratórios, vencidos e vincendos, à taxa legal, desde o termo do prazo para a execução espontânea da sentença anulatória os vencidos e vincendos (supra, 2.6.).

5.2 — Não havendo dúvidas interpretativas quanto ao sentido da norma comunitária que lhe é dado pela jurisprudência e, sobretudo, reconhecendo inequivocamente o Direito Comunitário a autonomia dos Estados-membros para organizar processualmente os termos em que as pretensões de indemnização podem ser formuladas, nenhuma razão há para proceder ao reenvio prejudicial no presente recurso (supra, 3.).

5.3 — A convalidação pretendida pela recorrente não foi, e bem, equacionada pelo tribunal recorrido, não existindo por isso, em sede de recurso, qualquer fundamento factual ou legal para inverter essa posição (supra, 4.).

Pelo Ex.^{mo} Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal Administrativo foi emitido parecer no sentido seguinte:

1. Quanto ao recurso principal, entende que não merece provimento, porquanto nas conclusões das suas alegações — não sustentou que no caso dos autos ocorreria causa legítima de inexecução por o cumprimento do julgado determinar grave prejuízo para o interesse público e porque se não aplica ao caso o n.º 4 do artº 10º da Lei n.º 85/2001, de 4 de Agosto.

2. Quanto ao recurso subordinado, entende que merece provimento porquanto, tendo em conta o artº 100º da Lei Geral Tributária, a Administração está obrigada a pagar juros indemnizatórios, independentemente do pedido e condenação, a partir do 30º dia posterior à decisão, nada obstando que os pedisse na execução de julgados. Considera que, face a tal entendimento fica prejudicado o conhecimento da 2ª conclusão.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir. A sentença recorrida considerou provados os seguintes factos:

1 Por sentença proferida por este Tribunal Tributário de 1ª Instância de Setúbal em 24/02/00, já transitada em julgado, foi anulada a liquidação de emolumentos cobrados à exequente pelo Registo Nacional de Pessoas Colectivas, no valor de Esc: 96.571.000\$00.

2 — Em 05/05/00 o processo onde foi proferida a sentença exequenda foi remetido à Repartição de Finanças de Sines.

3 — A executada não foi notificada por este Tribunal da decisão exequenda.

4 — No dia 18/07/00 a exequente requereu à Direcção-Geral dos Registos e Notariado a devolução da quantia correspondente à liquidação anulada, acrescida dos juros indemnizatórios ou, subsidiariamente, de juros moratórios vencidos e vincendos, desde a data de execução espontânea.

5 — Esta execução foi instaurada em 31/10/00.

Assentes tais factos apreciem os recursos.

Recurso do DGRN:

São duas as questões que vêm suscitadas neste recurso:

1. extinção da instância por impossibilidade ou inutilidade superveniente da lide, por não se ter ainda iniciado o prazo para a execução da sentença;

2. insusceptibilidade de haver lugar a juros de mora.

Quanto à primeira destas questões estriba-se o recorrente nas novas tabelas e no prazo para a sua publicação constante do nº 4 do artº 10º

da Lei nº 85/2001, nos termos da qual será calculada a participação emolumentar. Quanto à segunda, não se tendo ainda iniciado, em seu entender, o prazo de pagamento, não pode haver lugar a juros de mora.

Apreciemos então estas duas questões.

Como atrás se viu os presentes autos tiveram origem num pedido, efectuado por "Borealis Polímeros, L.^{da}", para que o tribunal declarasse a inexistência de causa legítima de inexecução, porquanto o recorrido não dera cumprimento ao decidido em anterior sentença do mesmo tribunal que considerara procedente o pedido de anulação da requerente relativamente a emolumentos que pagara e impugnara.

O tribunal recorrido apreciou tal pedido e julgou inexistente a causa legítima de inexecução e procedente o pedido de juros moratórios a partir do termo do prazo para o cumprimento espontâneo da decisão exequenda.

Prescreve o artigo 6º do DL 256-A/77, de 17, de Junho, que a sentença deve ser integralmente cumprida no prazo de 60 dias a contar da apresentação do requerimento para a sua execução, se não tiver sido efectuada espontaneamente, só constituindo causa legítima de inexecução a impossibilidade e o grave prejuízo para o interesse público no cumprimento da sentença. Refere porém o n.º 5 desse mesmo artigo que "quando a execução de sentença consistir no pagamento de quantia certa, não é invocável causa legítima de inexecução". Afigurando-se tal norma clara, pretende o recorrente demonstrar que pode haver motivos impeditivos da sua aplicação que contrariam a sua interpretação meramente literal. Começa por referir o artigo 10º da Lei 85/01 de 4 de Agosto que entende dever ser aplicado ao caso vertente. Este artigo mantém em vigor as tabelas emolumentares aprovadas pela Portaria 996/98 e autoriza o Governo a altera-las no prazo de 90 dias, devendo as novas tabelas a aprovar ser aplicadas às liquidações anuladas por sentença judicial transitada em julgado. Com base neste entendimento defende que ainda se não iniciou o prazo de execução e que tal norma superveniente implica a impossibilidade ou inutilidade superveniente da lide. Argumenta o recorrente que haverá uma analogia com o que dispõem os artigos 11º do ETAF e 282º nº 4 da Constituição da República Portuguesa no sentido de serem tomados em conta os efeitos negativos que do cumprimento da sentença podem advir. Todavia, a declaração de ilegalidade de normas prevista no artº 11º do ETAF e a declaração de inconstitucionalidade com força obrigatória geral com restrição de efeitos, prevista naquele artigo da C.R.P., são casos de competência jurisdicional constitutiva que apenas valem para as situações específicas a que são aplicáveis, não sendo possível a sua aplicação por analogia, contrariando a norma específica do nº 5 do artigo 6º do DL 256-A/77 que o legislador intencionalmente criou.

Conforme se refere nos artigos 673º e 671º do Código de Processo Civil a sentença constitui caso julgado nos precisos limites e termos em que julga é, transitada, a decisão sobre a relação material controvertida fica tendo força obrigatória dentro do processo e fora dele. - Ou, como dizia Manuel de Andrade, "o caso julgado material destina-se a tornar certa e inatacável a posição das partes quanto aos bens litigados, tal como na sentença foi reconhecida e declarada". Ou ainda Rui Machete (*Dicionário Jurídico da Administração Pública*, fls. 302) que afirma "o caso julgado material consiste na indiscutibilidade da afirmação sobre a legalidade do acto contida na sentença

administrativa, a qual é assim vinculativa para qualquer tribunal ou entidade pública e para os próprios particulares que sempre a têm de aceitar como um dado imodificável”. Prescreve também o artigo 205º da Constituição da República Portuguesa:

1. As decisões dos tribunais que não sejam de mero expediente são fundamentadas na forma prevista na lei.

2. As decisões dos tribunais são obrigatórias para todas as entidades públicas e privadas e prevalecem sobre as de quaisquer outras autoridades.

3. A lei regula os termos da execução das decisões dos tribunais relativamente a qualquer autoridade e determina as sanções a aplicar aos responsáveis pela sua inexecução.”

Como refere m Vital Moreira/Canotilho na *Constituição da República Portuguesa Anotada*, 3.ª edição, em anotações ao artigo 208º que corresponde ao actual 205º, “. . . as decisões judiciais não necessitam de nenhuma homologação ou confirmação de outra autoridade para se tornarem obrigatórias, nem podem ser anuladas ou superadas por uma decisão de nenhuma outra autoridade (inclusive quando investida no poder legislativo) (anotação III). E na anotação V ao mesmo artigo referem que, embora a Constituição não garanta explicitamente o princípio da intangibilidade do caso julgado, ”se a Constituição manda respeitar os casos julgados mesmo quando eles assentem em normas inconstitucionais, por maioria de razão se imporá tal respeito quando se não verifique tal situação”. E mesmo quando estejam em causa valores constitucionais mais importantes, desde que se respeitem as garantias constitucionais dos tribunais, o caso julgado só poderá ser revisto por via judicial e na base de uma lei geral e abstracta.

No caso vertente foi proferida uma decisão pelo Tribunal Tributário de 1ª Instância de Setúbal que transitou em julgado por não ter sido interposto recurso. Foi esta sentença que não foi cumprida. Não é pois aceitável, tendo em conta o ordenamento jurídico constitucional, que uma decisão já transitada venha a ser revogada por uma lei posterior. Não cabe aqui apreciar se a Lei 85/01, com a configuração retroactiva que resulta do seu artigo 10º, será aplicável aos casos idênticos aos presentes cujas decisões ainda não transitaram, mas não é aceitável que ela se aplique a casos já transitados. Não se desconhece que a devolução de emolumentos pode ter consequências complicadas a nível da execução orçamental. Todavia, o que aqui se controverte é o caso concreto desta sentença transitada e cuja execução não teve lugar e não os demais casos. Por isso não pode relevir para esta questão a referência que o recorrente faz a actos de massa.

Por tudo o que ficou exposto termos que concluir que não ocorre causa legítima de inexecução por estar em causa o pagamento de - quantia certa, não tendo a nova lei a virtualidade de pôr em causa o - decidido na sentença que transitara, no sentido de constituir uma causa legítima de inexecução *a posteriori*.

Vejamos agora outra questão que vem referida pelo recorrente. Segundo as suas alegações o prazo para executar a sentença ainda nem começou a contar por virtude da Lei 85/01. Como atrás dissemos, o artigo 10º, nº 3, manda aplicar as tabelas emolumentares a aprovar às liquidações anteriores anuladas por sentença transitada, donde o entendimento que o recorrente invoca. Pelas razões atrás mencionadas parece-nos insustentável tal normativo que se nos afigura desde logo materialmente inconstitucional. O legislador não pode, sob pena de

violara a Constituição, nomeadamente quanto aos princípios da segurança e protecção da confiança, criar leis retroactivamente aplicáveis a casos já julgados e transitados. Tal norma contendria com o princípio da separação de poderes entre o legislativo e o judicial, permitindo que aquele viesse retroactivamente a revogar o que este decidira, de acordo com as normas então vigentes. Por isso também nesta parte não pode proceder o alegado pelo recorrente.

Outra questão que o recorrente coloca respeita ao pagamento de emolumentos já que nenhuma norma impõe a sua gratuidade. Mas tal questão não tem que ser decidida no presente recurso. O que está aqui em causa é apenas o cumprimento da sentença transitada, não cabendo ao tribunal nesta sede apurar se são devidos ou não outros emolumentos, se deve haver uma outra liquidação ou se deve ocorrer acerto ou compensação entre os montantes pagos e anulados e os eventualmente devidos, se for o caso, que nada têm a ver com o decidido cuja execução aqui se questiona:

De tudo o que viemos a expor só poderá concluir-se que não ocorre qualquer impossibilidade ou inutilidade superveniente da lide e que a sentença devia ter sido executada nos prazos legalmente previstos a partir do respectivo trânsito em julgado.

Questiona também a recorrente a sua condenação no pagamento de juros moratórios que considera não serem ainda devidos. Pelo que atrás ficou dito não pode aceitar-se o entendimento propugnado pelo recorrente de que o prazo, de execução ainda se não iniciou. Tendo sido proferida sentença que anulou a liquidação de emolumentos, tendo tal sentença transitado em julgado e não existindo causa legítima de inexecução, a sentença deveria ter sido integralmente cumprida e devolvidos à ora recorrida os montantes ilegalmente cobrados. Tais juros resultam da constituição em mora do devedor neste caso a administração que não cumpriu espontaneamente a restituição no prazo previsto na lei. Nos termos do artigo 5º, nº 1, do DL 256-A/77 é de 30 dias o prazo para cumprimento espontâneo da sentença a contar do trânsito em julgado ou, se tais juros não tiverem sido pedidos antes, 60 dias após a apresentação do requerimento em que eles sejam pedidos. No caso vertente, não tendo tais juros sido pedidos na impugnação, eles são devidos, como vem decidido na sentença recorrida, a partir do termo do prazo para o cumprimento espontâneo da decisão exequenda. Não merece pois também nesta parte qualquer censura a sentença recorrida.

Recurso da BOREALIS:

Pretende a recorrente ”Borealis Polímeros, L.da” que se revogue a sentença recorrida reconhecendo-se-lhe o direito a receber juros indemnizatórios nos termos do artigo 43º da Lei Geral Tributária, ou, se assim se não entender, se proceda a reenvio prejudicial para que o TJC decida sobre tal questão, ou que se ordene a baixa ao tribunal ”a quo” para proceder à convalidação dos juros indemnizatórios numa acção de reconhecimento de direito.

Apreciemos pois e em primeiro lugar se no caso vertente terá a recorrente direito a juros indemnizatórios.

A sentença recorrida julgou improcedente o pedido de juros indemnizatórios formulado pela exequente na consideração de que, não tendo, tal pedido sido efectuado na fase declarativa não poderia sê-lo na execução de julgado que apenas executa o que naquela foi decidido. Esta questão foi largamente analisada no recurso n.º 26608, de 19 de Dezembro de 2001, que aqui vamos seguir de perto, transcrevendo mesmo nalguns casos a argumentação aí expendida.

A sentença exequenda foi proferida não em contencioso de plena jurisdição mas em contencioso de anulação e já no domínio da Lei Geral Tributária, cujos artigos 100º e 102º prescrevem respectivamente:

«ARTº 100º:

A administração tributária está obrigada; em caso de procedência total ou parcial de reclamação, impugnação judicial ou recurso a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da legalidade do acto ou situação objecto do litígio, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, se for caso disso, a partir do termo do prazo de execução da decisão.

ARTº 102º:

1. A execução das sentenças dos tribunais tributários e aduaneiros segue o regime previsto para a execução das sentenças dos tribunais administrativos.

2. Em caso de a sentença implicar a restituição de tributo já pago, serão devidos juros de mora, a pedido do contribuinte, a partir do termo do prazo da sua execução espontânea.»

Resulta pois deste n.º 1 do artigo 102º da Lei Geral Tributária que na execução das sentenças dos tribunais tributários se segue o regime previsto para a execução de sentenças dos tribunais administrativos. Tal significa que, como nestas acontece, a administração está obrigada a reconstituir a situação jurídica hipotética que existiria se não tivesse sido praticado o acto anulado. O artigo 43º, nº 1, da Lei Geral Tributária estabelece que "são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido". Quer isto dizer que não basta a, devolução do indevidamente pago mas há que indemnizar o contribuinte do tempo em que esteve desapossado da quantia em causa. Este artigo 43º não contende com o transcrito artigo 102º que se refere aos juros moratórios. Aqueles juros indemnizatórios enquadram-se na responsabilidade civil extra-contratual e resultam da imputabilidade aos serviços do erro na liquidação que é independente da verificação da culpa de qualquer dos seus funcionários. O direito a tais juros existe desde o momento da prática do acto de liquidação pelos serviços, embora só possa ser efectivado se o interessado efectuar o pedido respectivo. Mas, por isso mesmo, tal pedido pode ser feito tanto na reclamação como na impugnação ou mesmo já na fase de execução do julgado, não podendo ser decidido oficiosamente. Não há pois necessidade de ser proferida sentença que declare a existência desse direito. No domínio do direito tributário anterior à Lei Geral Tributária as coisas não se passavam deste modo. Os códigos dos vários impostos (contribuição industrial, impostos complementar, capitais e profissional, mais-valias e sisa) estabeleciam como requisito para o pagamento de tais juros que a Fazenda Pública fosse convencida do erro imputável aos serviços. Nesse sentido pode ver-se o acórdão 21387 deste Supremo Tribunal Administrativo 2ª Secção, de 5/3/97. Tal exigência começou a ser abandonada nos preceitos correspondentes do CIRS, CIRO e CIVA e o artigo 43º da Lei Geral Tributária veio a considera-los devidos como consequência do erro imputável aos serviços. Assim sendo, nada obsta a que a recorrente possa pedir o pagamento de tais juros na execução de julgado.

Destinando-se porém os juros indemnizatórios a ressarcir o mesmo dano que os juros moratórios, embora sujeitos a condicionalismos

diferentes, não poderá o contribuinte receber ambos relativamente ao mesmo período temporal, o que constituiria um enriquecimento injustificado que superaria o ressarcimento dos danos sofridos que os juros pretendem satisfazer. Tendo a sentença condenado a administração a pagar juros moratórios a partir do prazo para o cumprimento espontâneo da decisão exequenda, haverá lugar a juros indemnizatórios desde o pagamento da quantia liquidada até essa data às taxas que sucessivamente vigoraram no período indicado. Refira-se porém que os juros moratórios incidirão apenas sobre a quantia liquidada e não sobre os juros indemnizatórios por não estar legalmente previsto o anatocismo dos juros. Assiste pois razão à recorrente nos termos que ficam expostos, ficando prejudicada a apreciação das questões subsidiariamente invocadas na 2.ª conclusão.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência neste Supremo Tribunal Administrativo em:

— negar provimento ao recurso interposto pelo Director-Geral dos Registos e Notariado;

— conceder provimento ao recurso interposto pela "Borealis" nos termos explanados, revogando-se nessa parte a sentença exequenda. Sem custas.

Lisboa, 17 de Abril de 2002. — Vítor Meira (relator) — Baeta de Queiroz — Benjamim Rodrigues.

Acórdão de 17 de Abril de 2002.

Assunto:

Questão de facto. Incompetência hierárquica.

Doutrina que dimana da decisão:

Se no recurso interposto de decisão do tribunal tributário de 1.ª instância se incluírem questões de facto de que aquele não haja conhecido, é o Supremo Tribunal Administrativo incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso, cabendo tal competência ao Tribunal Central Administrativo (2ª Secção).

Recurso n.º 35/02-30. Recorrente: Miguel Ferreira dos Santos; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.ºmº Juiz Cons.º Vítor Meira.

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

Miguel Ferreira dos Santos impugnou no Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto a liquidação adicional de IRS de 1993 efectuada por correcções por presunção e métodos indiciários.

Por sentença do Mº Juiz daquele Tribunal foi a impugnação julgada improcedente.

Não se conformando com tal decisão recorreu o impugnante para este Supremo Tribunal Administrativo pedindo a sua revogação, formulando as seguintes conclusões:

1 — A exigência da fundamentação expressa resulta do nº 1 do art. 21º do Cód. Proc. Tributário (então em vigor), constitui garantia

expressa dos contribuintes, nos termos do art. 19º, al. b), e é imposta pelo art. 82º, ambos do mesmo código.

II — Constitui um direito essencial dos administrados à defesa dos seus direitos, consagrado nos arts. 48º, n.ºs 1 e 2, e 268º, n.º 1, ambos da Constituição da República Portuguesa.

III — A correcção de IRS foi expressamente fundamentada pelos Serviços da Administração Fiscal em documento denominado "NOTA DA FUNDAMENTAÇÃO DAS CORRECÇÕES POR PRESUNÇÃOIMÉTODOS INDICIÁRIOS" de 6 folhas, constante de fls. 68 a 73 dos autos, a qual acompanhou a notificação da fixação feita ao Recorrente em Março de 1998.

IV — Essa NOTA DE FUNDAMENTAÇÃO, porém, não especifica os elementos ou pressupostos concretos que conduziram a Administração Fiscal a "presumir" que o mesmo terá agido como empresário em nome individual e as afirmações aí transcritas não são feitas de modo directo ou por remissão para quaisquer documentos probatórios ou outros elementos concretos.

V — Nessa NOTA DE FUNDAMENTAÇÃO nenhuma remissão é feita para quaisquer elementos, nomeadamente, para o Relatório dos Serviços de Inspecção e Prevenção Tributária de fls. 97 a 126, cuja existência não é sequer mencionada naquela NOTA DE FUNDAMENTAÇÃO e que tão pouco foi notificado ao Recorrente.

VI. Um Relatório de Fiscalização que não é notificado ao contribuinte, nem sequer referido na NOTA DE FUNDAMENTAÇÃO, traduz um mero documento interno, para uso exclusivo dos Serviços, que não pode ser considerado elemento susceptível de fundamentar uma correcção, por mais pormenorizada que seja a concretização fáctica dos rendimentos e de outros elementos susceptíveis de justificar a decisão, em si contida.

VII — Desta forma, ocorre o vício de insuficiência ou falta de fundamentação da liquidação impugnada, a qual, assim, deve ser anulada por vício de forma derivado de preterição da formalidade de fundamentação imposta pela lei.

VIII — E assim, ressalvando sempre o devido respeito, a sentença recorrida ao considerar que as correcções efectuadas pela Administração Fiscal se mostram clara e suficientemente fundamentadas, violou as disposições legais supra citadas em I e II.

Não houve contra-alegações.

Pelo Ex.º Magistrado do Ministério Público foi emitido parecer no sentido da incompetência em razão da hierarquia do Tribunal para conhecer do recurso por ele não versar exclusivamente matéria de direito.

Ouvido o recorrente sobre tal questão prévia nada disse.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

A sentença recorrida considerou provados os seguintes factos:

1º — Em resultado de inspecção efectuada os Serviços de Prevenção e Inspecção Tributária (SPIT), procederam, com recurso a métodos indiciários nos termos constantes do relatório bem como da nota da fundamentação .que se mostram juntos, respectivamente, de fls. 98 a 126 e de fls. 68 a 73 dos autos de reclamação, à fixação para o ano de 1993 e para o impugnante do valor adicional de IRS e respectivos juros compensatórios no total de 2.223.642\$00.

2º — No seguimento da inspecção referida em 1º foi preenchido o documento de correcção DC2 de fls. 65 e seguintes, tendo-se procedido à liquidação adicional de IRS com o nº 5323157721 (na qual

se incluem os respectivos juros compensatórios) referente ao ano de 1993, no montante global de 2.223.642\$00, a qual foi notificada ao impugnante por carta registada sem aviso de recepção, tendo o respectivo prazo de pagamento voluntário terminado em 2 de Dezembro de 1998.

3º — Por ofício datado de 4 de Março de 1998, com o nº 1355, cuja cópia se encontra junta a fls. 47 dos autos de reclamação, proveniente da 1ª Repartição de Finanças do concelho de Póvoa de Varzim, que foi recebido e assinado em 5 de Março desse mesmo ano foi ao impugnante dado conhecimento que a matéria colectável do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares referente aos anos de 1993 e 1994 foi fixada respectivamente em 4.818.152\$00 e 717.161\$00, pelos fundamentos constantes da nota de fundamentação elaborada pelos SPIT, que se mostra junta de fls. 68 a 73 dos autos de reclamação, que acompanhava a notificação.

4º — Na mesma ocasião referida em 3º o impugnante foi notificado de que poderia, querendo, no prazo de 30 dias reclamar da fixação do imposto para a Comissão de Revisão.

5º — Na sequência dessa notificação o impugnante deduziu em 9 de Abril de 1998 reclamação para a Comissão de Revisão, a qual, por despacho de 15 de Maio de 1998, veio a ser indeferida por ter sido apresentada fora de prazo.

6º — Na sequência da notificação a que se alude em 2º o impugnante apresentou em 19 de Novembro de 1998 nova reclamação a que coube o nº 187298/400170.2 a qual foi indeferida na totalidade por despacho de 9 de Agosto de 2000, cuja cópia se mostra junta de fls. 82 a 96 do respectivo processo, e que lhe foi notificado em 18 de Setembro desse mesmo ano.

Logra prioridade de apreciação a questão prévia suscitada.

Nos termos dos artigos 167º do Código de Processo Tributário e 32.º, nº 1, alínea b), do ETAF este Supremo Tribunal apenas conhece dos recursos dos tribunais tributários de 1ª instância com exclusivo fundamento em matéria de direito. Conforme este Tribunal tem vindo a decidir em inúmeros acórdãos, na esteira do ensinamento do Prof Manuel de Andrade de que a competência se afere pelo *quid disputatum* e não pelo *quid decisum*, para a determinação da competência do tribunal não importa saber se a matéria invocada releva ou não para a decisão do recurso por a questão da competência ter de ser previamente resolvida.

Nas alegações da recorrente e respectivas conclusões V e VI que acima se transcreveram sustenta a recorrente, como refere o Ministério Público, que o Relatório dos Serviços de Inspecção e Prevenção Tributária não lhe foi notificado. Ora não só a sentença recorrida não dá como assente tal falta de notificação como se refere expressamente na sentença que o impugnante foi inteirado do relatório dos SPIT. Haverá pois que concluir que o recurso não versa exclusivamente matéria de direito, o que determina a incompetência hierárquica do Tribunal para dele conhecer.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência em declarar este Supremo Tribunal Administrativo incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso, cabendo tal competência ao Tribunal Central Administrativo.

Custas pela recorrente, fixando em € 80 a taxa de justiça e em 40% a procuradoria.

Lisboa, 17 de Abril de 2002. — *Vitor Meira* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Benjamim Rodrigues*.

Acórdão de 17 de Abril de 2002.

Assunto:

IVA. Caducidade do direito à liquidação.

Doutrina que dimana da decisão:

Sendo o IVA um imposto de obrigação única o período de caducidade do direito à liquidação contava-se, nos termos do artigo 33º do Código de Processo Tributário, tendo em conta o prazo de cinco anos entre a data em que ocorreu o facto tributário e a data em que teve lugar a notificação da liquidação.

Recurso n.º 65/02-30. Recorrente: FANORTE — Federação das Associações de Agricultores da Região de Entre Douro e Minho; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.ºmº Juiz Conselheiro Vitor Meira.

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

”FANORTE — Federação das Associações de Agricultores da Região de Entre Douro e Minho” impugnou no Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto a liquidação adicional de IVA que lhe foi notificada na sequência de correções subsequentes a inspecção que lhe foi efectuada.

Por sentença do Mº Juiz daquele Tribunal foi a impugnação julgada improcedente.

Não se conformando com a decisão recorreu a impugnante para este Supremo Tribunal Administrativo pedindo a sua revogação, formulando as seguintes conclusões:

A) o IVA é, para os efeitos previstos no art.º 33.º, n.º 1, do CPT, um imposto de obrigação única.

B) o marco relevante para a contagem do prazo de caducidade do direito à liquidação de IVA é; tanto na vigência do art.º 88.º, n.º 1, do CIVA com a redacção dada até Novembro de 1999, como na vigência do art.º 33.º, n.º 1, do CPT, a realização das operações tributáveis determinantes quer da exigibilidade do imposto liquidável e a entregar ao Estado quer da dedutibilidade do imposto suportado a montante e debitado na fase anterior e não o período em que veio a ocorrer a existência de um saldo devedor liquidável ainda que por dedução indevida anterior.

C) Atento o probatório da douda sentença sob recurso e o regime legal decorrente quer do art.º 33.º, n.º 1, do CPT quer do art.º 88.º, n.º 1, do CIVA, aquando da notificação das liquidações impugnadas,

tinha caducado o respectivo direito relativamente a todas elas com a eventual excepção das relativas ao imposto suportado nos próprios períodos a que respeitam as declarações (29.476\$00 no 1.º trimestre, 81.540\$00, no 2.º trimestre, 37.469\$00, no 3.º trimestre e 52.427\$00 no 4.º trimestre de 1994).

D) A douda sentença sob recurso, interpretou, assim; erradamente e violou o preceituado quer no art.º 33.º, n.º 1, do CPT quer no art.º 88.º, n.º 1, do CIVA, consoante o que se entenda aplicável.

E) Por força do disposto no art.º 11.º do Decreto-Lei n.º 154/91, de 23 de Abril, ficou revogado o art.º 88.º, n.º 1, do CIVA, na parte em que ficou incompatível com o preceituado no art.º 33.º, n.º 1, do CPT, que passou a regular a matéria da caducidade do direito à liquidação dos impostos, incluindo o IVA.

F) O prazo de caducidade do direito à liquidação do IVA de 5 anos aplicável às liquidações impugnadas conta-se a partir da verificação do facto tributário, de tal modo que, tendo sido feitas as notificações dessas liquidações em Outubro de 1999, caducou o direito à liquidação de todas elas, com excepção daquelas que respeitam ao imposto suportado no 4.º trimestre de 1994 (52.427\$00).

G) Ao não ter por aplicável para efeitos de aferir da caducidade do direito à liquidação o art.º 33.º, n.º 1, do CPT, a douda sentença sob recurso violou o art.º 11.º do Decreto-Lei n.º 154/91, de 23 de Abril, e o referido art.º 33.º, n.º 1, do CPT.

Pelo Exmo. Magistrado do Ministério Público foi emitido parecer no sentido do não provimento do recurso porquanto, sendo a caducidade do direito de liquidar o IVA regulada pelo artigo 88º do CIVA, foi a liquidação feita e notificada tempestivamente.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

A sentença recorrida considerou provados os seguintes factos:

1 — A impugnante é uma federação de associações para defesa dos interesses dos agricultores, especialmente vocacionada para fins de formação profissional dos seus associados, para cuja actividade se encontra credenciada como entidade formadora pelo Ministério da Tutela; a sua principal fonte de receitas advém de subvenções destinadas àquela formação profissional;

2 — tais subvenções, ligadas a actividades agrícolas, encontram-se isentas de IVA e, como tal, não conferem direito à dedução;

3 — tendo em conta o tipo de operações activas e passivas realizadas pelo contribuinte, e, na sequência do pedido de reembolso de IVA do período de 9412T, no montante de 1.941.867\$00, foi submetida a inspecção tributária que ocorreu de forma intercalada entre 03/11/98 e 12/04/99;

4 — os serviços fiscalizadores apuraram, em sede de IVA, que o sujeito passivo, aqui impugnante, se encontrava indevidamente no regime de sujeição, atendendo à especificidade da sua actividade, identificada no ponto n.º 1, supra.

5 — foi ainda entendido que o tipo de operações realizado pela impugnante pode, por sua opção, ser considerado sujeito a dedução; contudo, nesta hipótese, ficaria obrigada a liquidar o imposto à taxa normal, no momento do recebimento as subvenções, o que não sucedeu nos períodos analisados, desde 94.03T até 7.12T;

6 — a impugnante não exerceu o direito de opção atrás mencionado; aquando do início da sua actividade declarou ser sujeito passivo não isento e não referiu que efectuava operações isentas, nem que optava pelo regime de sujeição;

7 — em consequência dos factos verificados e atrás enunciados, os Serviços da fiscalização procederam ao reenquadramento do regime do IVA reportado a 1/01/94, passando-o para o regime de isenção, sem conferir direito à dedução;

8 — este facto foi notificado à impugnante;

9 — das declarações periódicas de IVA entregues desde 94.03T até 97.12T resultaram os valores descritos a fls. 03 do relatório de inspecção tributária junto a fls. 41-44 e cujo teor aqui se dá por reproduzido para todos os efeitos;

10 — daí resultou a liquidação adicional dos valores de imposto indevidamente recebidos nos reembolsos de 94.06T e 94.12T, de 1.335.339\$00 e de 1.941.867\$00, bem como os valores indevidamente deduzidos nos períodos de 94.03T e 94.09T, de 29.476\$00 e de 37.469\$00, respectivamente;

11 — foram então emitidas as liquidações relativas aos 1.º, 2.º, 3.º e 4.º T/94 — n.ºs 99186149, 99186145, 99186146, 99186147 e 99186148, respectivamente, no montante total de 3.344.151\$00, acrescido dos juros compensatórios, tudo no valor global de 5.869.437\$00, ora impugnado;

12 — a impugnante foi notificada dessas liquidações em 10/99;

13 — a data limite de pagamento das somas contidas no ponto n.º 11 ocorreu em 31/12/99;

14 — esta impugnação deu entrada no Serviço de Finanças em 30/03/00.

Assentes tais factos apreciemos o recurso.

A questão que vem suscitada no presente recurso reporta-se à forma de contagem do prazo de caducidade do imposto face às normas do CIVA e do código de Processo Tributário.

Prescrevia o artigo 88.º do CIVA na redacção anterior ao DL 472/99, de 8 e Novembro, na parte que ao recurso interessa:

”1. Só poderá ser liquidado imposto nos cinco anos civis seguintes àquele m que se verificou a sua exigibilidade.

2. Até final do período referido no número anterior, as rectificações e as tributações officiosas podem ser integradas ou modificadas com base no conhecimento ulterior de novos elementos.”

Por seu turno referia o artigo 33.º, n.º 1, do Código de Processo Tributário:

”O direito à liquidação de impostos e outras prestações de natureza tributária caduca se não for exercido ou a liquidação não for notificada ao contribuinte no prazo de cinco anos contados, nos impostos periódicos, a partir do termo daquele em que se verificar o facto tributário e, nos impostos de obrigação única, a partir da data em que o facto tributário ocorreu.”

Por seu turno o artigo 11.º do DL 154/91, de 23 de Abril, que aprovou o Código de Processo Tributário, revoga toda a legislação anterior contrária ao código que aprova, salvo as excepções que refere, preconizando o artigo 4.º do mesmo diploma que ”os novos prazos de caducidade e prescrição só serão aplicáveis à sisa e imposto sobre sucessões e doações após a introdução no respectivo código das normas necessárias de adaptação”.

A interpretação dos artigos citados terá que ser feita tendo em atenção o entendimento doutrinário de ser o IVA um imposto de obrigação única ou um imposto periódico. Um imposto será de obrigação única se se reporta a cada acto ou facto isoladamente e será periódico se a obrigação fiscal se renovar periodicamente, acontecendo

que em certos casos um mesmo imposto poderá em certos casos inserir-se numa ou noutra das classificações. No caso do IVA, incidindo ele sobre as transmissões de bens e prestação de serviços efectuadas a título oneroso e ao qual estão sujeitas as pessoas singulares ou colectivas que exerçam com carácter de habitualidade e de um modo independente, nomeadamente actividades de comércio ou prestação de serviços (artigos 1.º e 2.º do CIVA), parece poder concluir-se que se trata de um imposto de obrigação única e não de um imposto periódico, não obstante o seu pagamento e o seu apuramento assumirem certa periodicidade.

Por ser esclarecedor deste entendimento refira-se Jorge de Sousa em anotação ao *Código de Procedimento e de Processo Tributário*, 2.ª edição, fls. 611 de que se transcreve:

”A característica essencial apontada pela doutrina aos impostos periódicos é a de assentarem num facto tributário de carácter duradouro, enquanto o elemento caracterizador do imposto de obrigação única é ter por base um facto instantâneo.

A esta luz, o I.V.A., como imposto que incide sobre transacções de bens e actos de prestação de serviços, é de considerar um imposto de obrigação única, pois o facto tributário é de carácter instantâneo.

A essa caracterização não pode obstar a circunstância de os sujeitos passivos de IVA que se dediquem a actividades comerciais ou industriais ou ao exercício de profissões liberais poderem pagar IVA com regularidade, por praticarem, com habitualidade, actos que constituem factos tributários para efeitos deste imposto, pois, mesmo neste caso, o IVA reporta-se aos actos concretos praticados e não ao exercício continuado da actividade.

E, mesmo durante o período de exercício da actividade, apenas haverá tributação a título de IVA se e na medida em que houver transacções ou prestações de serviços a ele sujeitas.

No caso do IVA os factos tributários não perduram no tempo nem se renovam pelo mero decurso do tempo, mas apenas, eventualmente, pela prática de novos factos tributários instantâneos que, ainda que se possam repetir, são considerados autonomamente para efeitos de tributação.

A dívida de IVA surge e efectiva-se em conexão com a ocorrência dos actos ou factos isolados sobre que incide, não se renovando automaticamente pelo mero decurso do tempo.

Por outro lado, o IVA pode ser devido pela prática de um único acto tributável [art. 2.º, n.º 1, alínea a), 2.ª parte, do C.I.V.A.], tipo de situações em que será indefensável considerá-lo como um imposto de obrigação periódica. E, eventualmente, quando é praticada uma operação tributável, pode não ser detectável se é ou não o início de uma prática continuada.

Assim, o IVA caberá no conceito de imposto de obrigação única, pois só essa qualificação é adequada a todas as situações que podem surgir no âmbito de incidência deste imposto.

Para além disso, por aplicação do regime de apuramento do IVA, previsto nos artigos 19.º a 25.º do C.I.V.A., pode não resultar sequer uma dívida de imposto mas um crédito, no caso de os montantes que o sujeito passivo têm direito a deduzir superarem o imposto que liquidou no período e, mesmo nesse caso, continuam a existir os factos tributários que estão subjacentes ao IVA liquidado.

Por isso, não se podem confundir os factos tributários (actos autónomos entre si) que eram a dívida de imposto com os momentos (que, em certos casos, pode ocorrer com periodicidade) da entrega do imposto liquidado.”

E refere ainda que é característica dos factos tributários e não dos momentos da entrega do imposto, se for devido, que se tem de partir para a caracterização do imposto. Foi longa a transcrição mas cremos que ela explicita em a questão, a qual foi também decidida neste mesmo sentido pelo acórdão n.º 6806, de 20 de Março de 2002, deste Supremo Tribunal Administrativo. Por isso concluímos que o imposto em causa é de obrigação única. Assim sendo, tendo em atenção o teor do artigo 33º do Código de Processo Tributário, a contagem do prazo de caducidade deverá ser feita a partir do momento em que o facto tributário ocorreu. Ou seja, a partir da data da ocorrência dos factos tributários e não do início do ano seguinte ao da ocorrência do facto tributário, como entendeu a sentença recorrida. Como se alcança do probatório a liquidação teve lugar em Outubro de 1999 pelo que caducara o direito à liquidação relativamente ao IVA dos 1º, 2º e 3º trimestres de 1994 que assim se não poderá manter.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência neste Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, revogando a sentença recorrida quanto aos três primeiros trimestres de 1994, assim declarando caducado o direito à liquidação dos referidos impostos.

Sem custas.

Lisboa, 17 de Abril de 2002. — *Vitor Meira* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Benjamim Rodrigues*.

Acórdão de 17 de Abril de 2002.

Assunto:

Impugnação judicial. Prazo. Inconstitucionalidade e violação do direito comunitário. Constante de Directiva não transposta. Anulabilidade.

Doutrina que dimana da decisão:

A impugnação judicial, deduzida com fundamento nos vícios de inconstitucionalidade e violação do direito comunitário, constante da Directiva não transposta, do acto de liquidação, deve ser deduzida no prazo a que alude o artº 102º nº 1, do C.P.P.T. Tais vícios geram, não nulidade, mas a mera anulabilidade do acto de liquidação.

Recurso nº 105/2002, em que são recorrente a AUCHAN, SGPS, S. A., recorrida a Fazenda Pública e que foi relator o Ex.º Juiz Conselheiro João Plácido Fonseca Limão.

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

Auchan, SGPS, SA, inconformada com a sentença do M.º Juiz do T. T. de 1.ª Instância de Lisboa que lhe julgou improcedente,

por extemporaneidade, a impugnação que havia deduzido contra a liquidação de emolumentos notariais, dela interpôs recurso para o T.C.A. que viria a julgar-se incompetente, em razão da hierarquia, para dele conhecer, por ter apenas por fundamento matéria de direito.

O quadro conclusivo traçado pela recorrente é o seguinte:

I - O pedido de revogação do acto de liquidação de emolumentos notariais impugnado, baseou-se, quer na realidade inerente à inconstitucionalidade material dos mesmos, por violação do artº 103º, nº 3, da C.R.P. por estes configurarem um verdadeiro imposto;

II - Quer na violação do direito comunitário, designadamente, do artº 10º da Directiva Comunitária 69/335/CEE;

III - O vício de inconstitucionalidade, gerando a nulidade do acto de liquidação impugnado, acarreta a suspensão da contagem dos prazos processuais, porquanto a mesma pode ser arguida a todo o tempo, nos termos do artº 102º, nº 3, do C.P.P.T. e do artº 134º do C.P.A.

IV - O acto de liquidação de emolumentos impugnado é, igualmente, violador do direito comunitário, concretamente, da proibição constante do artº 10º da Directiva Comunitária 69/335/CEE, sendo, por isso, ilegal.

VI - A proibição insita no artº 10º da citada directiva é, conforme jurisprudência do TJCE, directamente invocável pelos particulares, perante os órgãos jurisdicionais nacionais (Acórdão do TJCE, 6.ª Secção, de 29 de Setembro de 1999, Processo C.56/98);

VII - Por outro lado, segundo o TJCE (acórdão de 25 de Julho de 1991 - Theresa Emmott contra Ministro for Social Welfare, Processo C-208/90) o direito comunitário obsta a invocação, por parte das autoridades competentes de normas processuais nacionais relativas a prazos, no âmbito de um pedido de particular perante os órgãos jurisdicionais nacionais, enquanto esse Estado membro não tiver transportado correctamente as disposições dessa mesma Directiva para a sua ordem jurídica interna.

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Ex.º Magistrado do M.º P.º., junto deste S.T.A., foi de parecer que o recurso não merece provimento.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

Nos termos dos artº 713º, nº 6, e 726º do C. P. Civil, remete-se para a matéria de facto fixada na decisão recorrida, sem embargo de aqui se deixar registado o seguinte:

- A impugnante pagou, a título de emolumentos, a quantia de 22.239.344\$00, mediante cheque datado de 31.5.1999.

- A p.i. desta impugnação judicial foi apresentada na R.F. do 6º B.F. de Lisboa em 20.3.2000.

A questão a decidir consiste em saber se a impugnação foi ou não tempestivamente apresentada.

Contrariamente ao decidido, sustenta a recorrente que os ditos emolumentos constituem um imposto, criado em violação do artº 103º, nº 3, do C.R.P., daí decorrendo a nulidade do respectivo acto de liquidação, a qual pode ser arguida a todo o tempo; por outro lado, o acto que os liquidou viola a Directiva 69/335/CEE, não transposta para o direito nacional, sendo vedado, por isso, invocar normas processuais nacionais relativas a prazos.

Sem curar a prova de saber se o título impugnado constitui uma taxa ou imposto, o certo é que a inconstitucionalidade é vício, não gerador de nulidade, mas de mera anulabilidade, sempre que não se mostre ofendido o conteúdo essencial de um direito fundamental,

como é o caso dos autos, pois que a liquidação de tais emolumentos não afectou, nem o recorrente o alega, o núcleo duro de qualquer dos seus direitos [vide artº 133º, nº 1, al. d), do C.P.A.].

Assim, mesmo que se considere, por comodidade de raciocínio, que a norma ao abrigo da qual foram liquidados os emolumentos é inconstitucional o certo é que o respectivo acto de liquidação é meramente anulável, porque ferido de violação da lei.

Daí que a inconstitucionalidade de um acto de liquidação, porque suportado em norma violadora da C.R.P., deva ser alegada, em processo de impugnação judicial, no prazo de 90 dias, a que alude o artº 102º, nº 1, do C.P.P.T. (vide Ac. S.T.A. de 4.3.98, rec. 19305, 11.3.98, rec. 20 907, 31.10.2001, rec. 26 392, 12.12.01, rec. 26 233 e 6.2.2002, rec. 26 319, e do Plenário, de 30.5.01, rec. 22 251).

Vejam agora a (in)tempetividade da impugnação à luz da violação de norma comunitária não transposta.

Certa é que a liquidação dos ditos emolumentos, como este S.T.A. vem decidindo, na esteira dos acórdãos do T.J.C.E. de 26.9.00, proc. C.134/99 e 21.6.01, Proc. C-206/99, viola a Directiva 69/355/CEE.

Mas será que a impugnação, deduzida com fundamento na violação de direito comunitário, nomeadamente na referida directiva não transposta para o direito nacional, pode ser deduzida para além do referido prazo de 90 dias?

Como este S.T.A. também já afirmou, o acto tributário que aplica norma em contradição com o direito comunitário, embora viciado por erro nos pressupostos de direito e, em consequência, ferido de violação de lei, não é nulo mas meramente anulável (v. Ac. S.T.A. de 9.10.96, rec. 20873).

Por outro lado, como sustentou o T.J.C.E., compete à ordem jurídica interna de cada Estadomembro regular as modalidades processuais das acções judiciais destinadas a garantir a salvaguarda dos direitos que decorrem para os cidadãos do direito comunitário desde que, por um lado, essas modalidades não sejam menos favoráveis do que as acções análogas de natureza interna (princípio da equivalência) e, por outro lado, não tornem praticamente impossível ou excessivamente difícil o exercício dos direitos conferidos pela ordem jurídica comunitária (princípio da efectividade) (vide Ac. de 15-9-98, processos C-231/96 e C-290/96).

E também já sustentou aquele Tribunal que o direito comunitário não obsta a que um Estado membro aplique às acções para restituição de imposições cobradas com violação de uma directiva um prazo nacional de caducidade que começa a contar da data do pagamento das imposições em causa, mesmo que, nessa data, essa directiva ainda não tenha sido correctamente transposta para o direito nacional (Ac. de 15.9.98, proc. C-260/96).

Em suma, o prazo a que alude o artº 102º, nº 1, do C.P.T., pode, e deve na hipótese dos autos, ser aplicado, apesar da não transposição de tal Directiva, pois tanto vale para as acções baseadas na violação do direito comunitário como nas do direito interno; não tornando praticamente impossível ou excessivamente difícil o exercício de direitos conferidos pela ordem jurídica comunitária.

(Neste pendur vem decidindo este S.T.A. nos acórdãos de 31.10.2001, rec. 26 392, 12.12.01, rec. 26 233, e 6.2.2002, rec. 26 319).

De todo o exposto forçoso é concluir que a impugnação foi deduzida muito para além do prazo assinalado para o efeito, sendo, por isso, extemporânea, tal como se decidiu na sentença recorrida.

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

Lisboa, 17 de Abril de 2002. — *João Plácido Fonseca Limão* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Benjamim Rodrigues*.

Acórdão de 17 de Abril de 2002

Assunto:

Execução fiscal. Privilégio imobiliário previsto no artº 11º do D.L. 103/80. Hipoteca. Gradação de créditos.

Doutrina que dimana da decisão:

O privilégio imobiliário previsto no artº 11º do D. L. 103/80 é geral e, por isso, não prefere ao crédito hipotecário na respectiva gradação.

Recurso nº 198/2002, em que são recorrente o Instituto Gestão Financeira da Segurança Social, recorrente a Fazenda Pública e de que foi Relator o Ex.^{mo} Conselheiro Juiz João Plácido Fonseca Limão.

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

O Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social, inconformado com a sentença, a fls. 46/47, do Mº. Juiz do T.T. de 1ª. Instância de Setúbal, que lhe graduou em 2º. lugar o crédito por si reclamado, daquela interpôs recurso para este S.T.A., terminando as suas alegações com a formulação de um quadro conclusivo onde, em síntese, afirma dever o seu crédito ser pago em 1º lugar, pois que, gozando de privilégio logo dos previstos no artº 748º do C. Civil.

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Ex.^{mo} Magistrado do Mº. Pº. foi de parecer que o recurso não merece provimento.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

A sentença recorrida graduou os créditos pela seguinte forma:

1º O crédito reclamado pela C.G.D.

2º O crédito reclamado pelo C.R.S.S.

3º O crédito exequendo.

Isto porque e em relação aos dois primeiros, o crédito da C.G.D., na medida em que se encontra garantido por hipoteca, prefere ao crédito do C.R.S.S.

Contra este entendimento se bate o recorrente pois que entende dever o seu crédito ser graduado antes do da C.G.D.

A questão a decidir é, pois a de saber se o crédito do CRSS, que goza do privilégio imobiliário a que alude o artº 11º do D.L. 103/80, de 9/Maio, prefere ao crédito da C. G. D. que se encontra garantido por hipoteca.

O privilégio imobiliário, a que alude o artº 11º do D.L. 103/80, de 9/Maio, é, como vem sustentando este S.T.A., geral e não especial, não conferindo o direito de sequência (v. , entre muitos outros, os Ac. S.T.A. de 10.2.99, rec. 23 141 e de 23.05.01, rec. 25 888).

Por seu turno, o artº 686º, nº 1, do C. Civil prescreve que a hipoteca confere ao credor o direito de ser pago pelo valor de coisas imóveis ou equiparadas, pertencentes ao devedor ou a terceiros com preferência sobre os demais credores que não gozem de privilégio especial ou de prioridade de registo.

Resulta daqui, com clareza, que o crédito hipotecário prefere ao crédito que goza de privilégio imobiliário geral.

De resto, como vem sustentando o T. Constitucional, "são inconstitucionais, por violação do artº 2º do C.R.P., as normas constantes dos artº 2º do D.L. 512/76 e 11º do D.L. 103/80, de 9/5, interpretadas no sentido de que o privilégio imobiliário geral nelas contido prefere à hipoteca nos termos do artº 751º do C. Civil" (vide Ac nº 160/2000, (in. *D.R.* II de 10.10.00 e 354/2000, (in *D.R.* II de 7.11.2000).

Em suma e voltando ao caso dos autos, temos que o crédito da C.G.D., porque garantido por hipoteca, goza de preferência na graduação ao crédito do C.R.S.S., que goza de privilégio imobiliário geral (vide, neste sentido, os Acs. S.T.S. de 6.6.2001, rec. 25 873, e de 11.7.2001, rec. 25 938, de 29.11.200, rec. 25 553, de 23.5.2001, rec. 25 888).

Termos em que se acorda em negar provimento ao recurso.

Lisboa, 17 de Abril de 2002. — *João Plácido Fonseca Limão* (relator) — *Jorge de Sousa* — *Benjamim Rodrigues*.

Acórdão de 17 de Abril de 2002.

Assunto:

Contra-ordenação fiscal não aduaneira. Requisitos da decisão aplicativa de coima.

Doutrina que dimana da decisão:

Os requisitos de decisão aplicativa de coima proferida em 31.XII.1999 eram os enunciados no artigo 212º do Código de Processo Tributário, inaplicável sendo o RGIT, por isso que só entrou em vigor em 05.VII.2001.

Recurso. n.º 305. Recorrente: Ministério Público; Recorrida: FILOGRÁFICA - Impressão e Artes Gráficas, Lda; Relator: Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Mendes Pimentel.

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

O Ministério Público recorre da sentença do 2º Juízo do TT de 1ª Instância de Lisboa que, julgando nula a decisão aplicativa de

coima de fls. 11-12, absolveu a arguida FILOGRÁFICA - Impressão e Artes Gráficas, L.ª, da instância.

Culmina a sua alegação de recurso com as seguintes conclusões:

1 - A infracção que é imputada à arguida é, tão-só, a de, enquanto sujeito passivo do IVA, estar obrigada a entregar as declarações periódicas a que se refere o artigo 40º do CIVA conjuntamente com o imposto arrecadado, por força do artigo 26º do mesmo diploma, e de não ter enviado o IVA liquidado em Março de 1995, juntamente com a respectiva declaração;

2 - Esta infracção poderia integrar, em abstracto, uma conduta dolosa ou negligente, sendo que, no caso dos autos, a imputação é feita a título de negligência (expressamente prevista no artigo 29º, 2, do RJIFNA e n.º 1 do artigo 24º do RGIT).

3 - Com efeito, a entrega da declaração de IVA desacompanhada do respectivo meio de pagamento traduz, no mínimo, a violação de um dever de cuidado objectivamente imposto aos gerentes de uma sociedade comercial, como é a arguida. A culpa está na inércia da arguida ao deixar de realizar a acção (entrega do imposto) exigida por lei;

4 - Aliás, a não inclusão expressa na decisão de aplicação de coima de referência ao elemento subjectivo da infracção, no caso de imputação de infracção por negligência, como é o caso dos autos, não é elemento imprescindível da descrição sumária que deve constar daquela decisão (cfr. Ac. do STA de 03.XI.99 - procº 23 832).

5 - Contendo a decisão que aplicou a coima os elementos de facto, com indicação temporal da conduta omissiva da arguida, bem como a indicação do montante do imposto em falta, o carácter frequente da ocorrência e o prejuízo efectivo da Fazenda Pública, a descrição aí feita contempla todos os elementos exigidos pelos artigos 195º, n.º 1, d), e 212º do CPT e 63º, l, d), e 79º do RGIT, mostrando-se suficientemente fundamentada;

6 - Ao decidir da forma como o fez, a sentença recorrida violou o disposto nos artigos 29º, n.ºs 2 e 9, do RJIFNA, 190º, 195º e 212º do CPT e 26º, 63º, n.º 1, alínea d), 79º e 114º, n.º 1 e 2, do RGIT.

7 - Deve, pois, ser revogada e substituída por outra que, conhecendo da matéria constante da acusação, condene a arguida na coima que lhe havia sido aplicada.

Não houve contra-alegação.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

O *thema decidendum* prende-se com a observância, ou não, na decisão aplicativa de coima em referência, datada de 31.XII.1999, do artigo 212º do Código de Processo Tributário.

Sob a epígrafe «Requisitos da decisão que aplica a coima», aí se dispunha:

1. A decisão que aplica a coima conterá:

- a) A identificação do arguido e eventuais participantes;
- b) A descrição sumária dos factos e indicação das normas violadas e punitivas;
- c) A coima e sanções acessórias, com indicação dos elementos que contribuíram para a sua fixação;
- d) Indicação de que não vigora o princípio da proibição da reformado *in pejus*;
- e) A condenação em custas.

Atentando no "Despacho" de fls. 11-12, vemos que, no seu item 1, se identifica a arguida - FILOGRÁFICA - Impressão e Artes Grá-

ficas, L.^{da}, NIPC 500 644 233, com sede na Rua Vale Formoso de Cima, 140-A, 1900 Lisboa, sujeito passivo de IVA, enquadrado no regime normal mensal.

Depois, são descritos, sumariamente, os factos que lhe são imputados:

- com a apresentação, em 10.V.1996, da declaração periódica do IVA referente ao mês de Março de 1995, cujo termo do prazo para o cumprimento da obrigação terminara em 31.V.1995 (data da infracção), tal sujeito passivo não entregou em simultâneo a prestação tributária necessária para satisfazer totalmente o montante do imposto exigível - 6 106 859\$00, sendo, pois, deste montante o imposto em falta, que, à data da autuação - 21.IX.1996 -, ainda não tinha sido satisfeito.

No item 2, refere-se que tal comportamento constitui contra-ordenação prevista no n.º 1 do artigo 40º e n.º 1 do artigo 26º do CIVA, punível pelo n.º 9 do artigo 29º do RJIFNA.

A frente, é referido que não se aplica o princípio da proibição da reformatio in pejus (em caso de recurso, é susceptível de agravamento).

Quanto à gravidade da infracção, diz-se, no item 5, que esta é frequente.

No item seguinte, refere-se que "a culpa é Negligente" (e é, até, de notar que a não inclusão expressa na decisão de aplicação de coima de referência ao elemento subjectivo da infracção, no caso de imputação de infracção por negligência, não é elemento imprescindível da descrição sumária que deve constar daquela decisão ac. deste STA de 03.XI.99 - rec. 23 832).

O item 7 veicula-nos a situação económica da arguida, estribando-se, para o efeito, o autor do despacho nos elementos constantes do quadro 5 da informação anexa ao auto de notícia:

Base tributável — 660 282 206\$;
Total do imposto liquidado — 105 246 847\$;
Total do imposto dedutível — 70 256 339\$.

O benefício económico efectivo obtido com a prática da contra-ordenação é afirmado no item 9 - 6 106 859\$.

Finalmente, tendo em consideração (cfr. primeiras três palavras do despacho em causa) tudo o exposto (presente, naturalmente, a estatuição do artigo 190º do CPT), aplicou o administrador tributário António da Silva Duque (por delegação do Director de Finanças Adjunto) à arguida, pela prática da contra-ordenação verificada coima de 1 300 000\$, cominada no n.º 9 do artigo 29º do RJIFNA, com a redacção dada pelo DL 394/93, de 24.XI.

Remata a decisão em foco com a condenação em custas e ordem de notificação da arguida para efeitos do n.º 3 do artigo 211º e do n.º 2 do artigo 212º, ambos do CPT.

Desta demorada exposição do conteúdo da decisão aplicativa de coima bem se vê que, contrariamente ao entendido pelo tribunal a quo, nela se recortam os requisitos do n.º 1 do artigo 212º do CPT, o diploma aplicável, sendo que o RGIT só entrou em vigor em data posterior à do despacho em referência - 5 de Julho de 2001.

Mal andou, portanto, a instância ao reputar de nula a sobredita decisão administrativa.

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, por isso que se revoga a sentença recorrida e se determina que o tribunal

a quo profira outra que não seja de absolvição da instância pelo motivo ora arreadado.

Não é devida tributação.

Lisboa, 17 de Abril de 2002. — *Mendes Pimentel* (relator) — *Vitor Meira* — *Baeta de Queiroz*.

Acórdão de 17 de Abril de 2002.

Assunto:

Emolumentos do registo comercial. Incompatibilidade com o direito comunitário. Erro dos serviços. Juros indemnizatórios.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *A liquidação de emolumentos do registo comercial, relativa à inscrição no registo comercial de um acto de aumento de capital de uma sociedade anónima, efectuada com base na aplicação das taxas indicada no n.º 3 do art. 1.º da Tabela de Emolumentos dos Registo Comercial, em função do valor do acto, constitui uma imposição sem carácter remuneratório para efeitos dos arts. 10.º e 12.º, n.º 1, alínea e), da Directiva 69/338/CEE, do Conselho, de 17-7-69.*
- 2 — *Como tal, não estando a possibilidade de liquidação de tais emolumentos prevista neste art. 12.º, ela é ilegal, por violação daquele art. 10.º.*
- 3 — *Para efeitos da obrigação de pagamento de juros indemnizatórios, imposta à administração tributária pelo art. 43.º da L.G.T., havendo um erro de direito na liquidação e sendo ela efectuada pelos serviços, é à administração que é imputável esse erro, sempre que a errada aplicação da lei não tenha por base qualquer informação do contribuinte.*
- 4 — *Esta imputabilidade do erro aos serviços é independente da demonstração da culpa de qualquer dos seus funcionários ao efectuar liquidação afectada por erro, podendo servir de base à responsabilidade por juros indemnizatórios a falta do próprio serviço, globalmente considerado.*

Recurso n.º 23.719. Recorrente: SONAE Turismo, SGPS, SA; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Cons.^o Juiz Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 — SONAE TURISMO, SGPS, S. A., com sede na Maia, impugnou judicialmente uma liquidação de emolumentos de registo comercial.

O Excelentíssimo Representante da Fazenda Pública no Tribunal Tributário de 1.ª Instância do Porto suscitou as questões da possibilidade de representar a entidade liquidadora dos emolumentos e de o processo não ser próprio pára apreciação da validade do acto impugnado.

O Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto, invocando jurisprudência deste Supremo Tribunal Administrativo, julgou-se competente, em razão da matéria, para o conhecimento da impugnação e julgou-a improcedente.

Desta decisão foi interposto recurso pela impugnaste, que apresentou alegações com as seguintes conclusões:

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

2.º — *Com efeito, o art. 1.º, n.º 3, da "Tabela de Emolumentos do Registo Comercial" (com a redacção que lhe foi dada pela Portaria n. 883/89, de 13 de Outubro), enferma do vício de inconstitucionalidade e/ou de contrariedade ao direito comunitário, ofendendo o n.º 2 do art. 106º e a al. i) do n.º 1 do art. 168º da Constituição e o art. 10º da Directiva 69/335/CEE;*

3.º — *Tal é o que resultado facto de, por intermédio do art. 1-, n.º 3, da Tabela, se estabelecerem receitas que, muito embora apresentem uma conexão com um serviço público individualizável, estão manifestamente desligadas, quanto ao seu montante, da actividade desenvolvida pela Administração;*

4.º — *A desproporção entre o tributo e o serviço é tal que se pode dizer que aquele se desligou completamente deste último, tomando-se, em boa verdade, uma receita abstracta. — um imposto ; sendo certo que a mesma foi estabelecida pelo Governo sem estar habilitado por competente autorização legislativa e que o imposto não obedece à estrutura do imposto sobre as entradas de capital consentido pela Directiva 69/335/CEE;*

5.º — *Pelo que toca a esta Directiva, concretamente, deve entender-se que não podem legitimar-se ao abrigo do respectivo art. 12º, n.º 1, al. e), direitos desprovidos de toda a ligação com o custo do serviço particular ou cujo montante seja calculado não em função do custo da operação de que seja contrapartida, mas em função dos custos globais de funcionamento e de investimento do serviço encarregado da dita operação, conforme já foi decidido pelo Tribunal de justiça da Comunidade;*

6.º — *Sempre terá de conceder-se, de resto, em que o art. 1, n.º 3, da Tabela de Emolumentos do Registo Comercial, cria uma receita pública manifestamente desproporcionada com os custos e a natureza do serviço prestado em troca, com o que quedam violados o princípio da proporcionalidade e o princípio da proibição dos excessos;*

7.º — *.R sentença recorrida violou, pois, por errada interpretação e aplicação, o disposto nos arts. 106º, n.º 2, 168º, n.º 1, al l), e 266º, n.º 2, da Lei Constitucional 1192 [aos quais, correspondem, actualmente, os arts. 103º, n.º 2, 165º, n.º 1, a), 1) e 266º, n.º 2, e os arts. 4º, 10º e 12º, n.º 1, al. e), da Directiva 69/335/CEE.*

Termina pedindo a revogação da sentença recorrida e que a impugnação procedente e provada, ordenando-se, em consequência a restituição à recorrente da importância, acrescida de juros, à taxa legal, desde 3.10.97 até integral embolso.

Não foram apresentadas contra-alegações.

Por acórdão de 26-6-99, foi decidida a suspensão da instância até pronúncia do T.J.C.E. sobre questões de direito comunitário suscitadas no processo.

Por despacho de 24-1-2002, o T.J.C.E. pronunciou-se sobre essas questões da seguinte forma, na parte decisória:

1) *A Directiva 69/335/CEE, do Conselho, de 17 de Julho de 1969, relativa aos impostos indirectos que incidem sobre as reuniões de capitais, na redacção na redacção que lhe foi dada pela Directiva 85/303/CEE, do Conselho, de 10 de Junho de 1985, deve ser interpretada no sentido de que os emolumentos cobrados pela inscrição no registo comercial nacional de um aumento de capital social de uma sociedade de capitais ou de outra operação abrangida pela referida directiva constituem uma imposição na aceção dessa directiva.*

2) *Os emolumentos devidos pela inscrição no registo comercial nacional de um aumento de capital social de uma sociedade de capitais ou de outra operação abrangida pela Directiva 69/335, na redacção que lhe foi dada pela Directiva 85/303, quando constituem uma imposição na aceção da referida directiva, são, em princípio, proibidos por força do artigo 10.º, alínea c), dessa directiva:*

3) *Não têm carácter remuneratório, na aceção do artigo 12.º, n.º 1, alínea e), da Directiva 69/335, na redacção que lhe foi dada pela Directiva 85/303, os emolumentos cobrados pela inscrição no registo comercial nacional de um aumento de capital de uma sociedade de capitais ou de outra operação abrangida pela mesma directiva cujo montante aumenta directamente e sem limites na proporção do capital social subscrito.*

4) *Os emolumentos que têm carácter remuneratório, na aceção do artigo 12.º, n.º 1, alínea e), da Directiva 69/335, na redacção que lhe foi dada pela Directiva 85/303, abrangem apenas as retribuições cujo montante é calculado com base no custo do serviço prestado.*

5) *Para calcular o montante de tais emolumentos, um Estado-Membro tem o direito de tomar em consideração não apenas os custos, materiais e salariais, directamente ligados à execução das operações de registo de que constituem a contrapartida, mas também a fracção das despesas gerais da administração competente que são imputáveis a estas operações. Pode ser admissível que um Estado-Membro apenas cobre emolumentos pelas operações de registo mais importantes e que repercute sobre estes os custos de operações menores efectuadas gratuitamente.*

6) *A avaliação do custo de uma operação de inscrição no registo comercial pode ser forfetária e deve ser feita de modo razoável tomando em conta, nomeadamente, o número e a qualificação dos agentes, o tempo gasto por estes agentes, bem como os diversos custos materiais necessários à realização desta operação. Todavia, um Estado-Membro tem o direito de fixar antecipadamente, com base em custos médios de registo previsíveis, emolumentos normalizados para a execução das formalidades de registo das sociedades de capitais. Nada obsta a que os montantes desses emolumentos sejam estabelecidos por tempo indeterminado, desde que o Estado membro se certifique, a intervalos regulares, por exemplo todos os anos, de que tais direitos continuam a não ultrapassar os seus custos de registo.*

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

A Excelentíssima Procuradora-Geral-Adjunta emitiu douto parecer no sentido de ser anulada a liquidação impugnada, em conformidade com o decidido pelo T.J.C.E.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

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

1. *No dia 3.10.1997 (Apresentação n.º 21/22), por ocasião da inscrição no registo comercial de algumas alterações aos seus estatutos, designadamente, um aumento do seu capital social de 5.000.000\$00 para 3.250.000.000\$00, titulado por escritura outorgada no 1.º Cartório Notarial do Porto, em 30.9.1997, a impugnante foi debitada, na 21 Conservatória do Registo Comercial do Porto, pela quantia de 9.747.000\$00, correspondente a emolumentos devidos pelo acto em causa, quantia que, então, liquidou, por força de anterior preparo.*

2. *A quantia referida em 1. foi apurada através da aplicação do art. 1.º, n.º 3 da Tabela de Emolumentos do Registo Comercial, na redacção que lhes foi dada pela Port.883/89, de 13.10.*

3 — A questão que vem colocada no presente recurso jurisdicional é da compatibilidade dos emolumentos previstos no art. 3.º, n.º 3, da Tabela de Emolumentos do Registo Comercial com o direito comunitário.

Do despacho do T.J.C.E. cuja parte decisória se transcreveu resulta que não reveste carácter remuneratório, para efeitos do disposto no artigo 12.º, n.º 1, alínea e), da Directiva 69/335/CEE, do Conselho, na redacção que lhe foi dada pela Directiva 85/303, uma imposição cobrada pela inscrição no registo comercial de um aumento do capital social de uma sociedade de capitais, cujo montante aumenta directamente na proporção do capital social subscrito e não com base no custo do serviço.

No caso, a impugnante é uma sociedade anónima e os emolumentos foram cobrados pela inscrição no registo de um aumento de capital.

O aumento do activo de uma sociedade de capitais é um acto sujeito ao imposto sobre as entradas de capital, previsto na alínea c) do n.º 1 do art. 4.º daquela Directiva, pelo que é proibida, em relação a ele, a cobrança de imposições que não tenham carácter remuneratório [art. 12.º, n.º 1, alínea e), da mesma Directiva].

Os emolumentos do registo comercial foram cobrados com base na Tabela anexa à Portaria n.º 883/89, de 13 de Outubro, nos termos da qual, tratando-se de actos de valor determinado, aqueles são calculados com base na aplicação das taxas indicada no n.º 3 do seu art. 1.º, por cada 1,000\$00 ou fracção, sem qualquer limite máximo.

Por outro lado, nos termos do n.º 1 do art. 6.º do Decreto-Lei n.º 403/86, de 3 de Dezembro, os emolumentos cobrados pelos actos previstos no Código do Registo Comercial constituem receita do Cofre dos Conservadores, Notários e Funcionários de justiça, inserido na Administração estadual.

Assim, à face do decidido naquele acórdão do T.J.C.E., a liquidação impugnada tem de considerar-se ilegal, por incompatibilidade com o estabelecido nos arts. 4.º, n.º 1, alínea c), 10.º, alínea a), e 12.º da referida Directiva 69/335/CEE.

A jurisprudência do T.J.C.E. tem carácter vinculativo para os tribunais nacionais, em matéria de direito comunitário, como tem vindo a ser pacificamente aceite e é corolário da obrigatoriedade de reenvio imposta pelo art. 234.º do Tratado de Roma (art. 177º, na redacção inicial).

Pelo exposto, tem de concluir-se pela incompatibilidade daqueles emolumentos com o direito comunitário.

Por isso, o acto impugnado tem de ser anulado, por enfermar de vício de violação de lei.

4 — A recorrente pede ainda a condenação da entidade liquidadora a pagar juros.

No art. 24.º, n.º 1, do C.P.T., vigente ao tempo em que foi efectuado o pagamento, estabeleceu-se que «haverá direito a juros indemnizatórios a favor do contribuinte quando, em reclamação graciosa ou processo judicial, se determine que houve erro imputável aos serviços».

No art. 43.º da L.G.T., que entrou em vigor em 1-1-99, estabeleceu-se que «são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido».

Havendo um erro de direito na liquidação e sendo ela efectuada pelos serviços, é à administração tributária que é imputável esse erro, sempre que a errada aplicação da lei não tenha por base qualquer informação do contribuinte.

Por outro lado, esta imputabilidade aos serviços é independente da demonstração da culpa de qualquer dos seus funcionários ao efectuar liquidação afectada por erro.

Na verdade, a letra da lei, ao referir a imputabilidade do erro aos serviços, aponta manifestamente no sentido de poder servir de base à responsabilidade por juros indemnizatórios a falta do próprio serviço, globalmente considerado, como aliás, é admitido em geral ⁽¹⁾. A administração tributária está genericamente obrigada a actuar em conformidade com a lei [arts. 266.º, n.º 1, da CR.P., 17.º, alínea a), do C.P.T. e 55.º da L.G.T.], pelo que, independentemente da prova da culpa de qualquer das pessoas ou entidades que a integram, qualquer ilegalidade não resultante de uma actuação do sujeito passivo será imputável a culpa dos próprios serviços.

Assim, impõe-se a condenação da entidade liquidadora a pagar juros indemnizatórios à impugnante, contados desde 3-10-97 e até à data da emissão da nota de crédito a favor da impugnante (art. 61.º, n.º 3, do C.P.P.T.).

Termos em que acordam em conceder provimento ao recurso, em revogar a sentença recorrida e em julgar procedente a impugnação. Sem custas.

Lisboa, 17 de Abril de 2002. — *Jorge de Sousa* (relator) — *Ernâni Figueiredo* — *Vitor Meira*.

Acórdão de 17 de Abril de 2002.

Assunto:

Processo. Reforma do acórdão. Questões novas.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — A reforma do acórdão apenas está prevista para os casos de existência de descuido, deslize ou de um momentâneo

⁽¹⁾ Neste sentido, pode ver-se Freitas do Amaral, *Direito Administrativo*, volume III, p. 503.

esquecimento ou inconsideração do juiz manifestos ou evidentes, acontecidos na elaboração interior do seu raciocínio decisório.

2— *O tribunal de recurso apenas está obrigado a conhecer das questões que lhe sejam colocadas no recurso, salvo as de conhecimento oficioso.*

Recurso n.º 24 879. Recorrente: Carlos Alberto Ferreira da Silva Martins; Recorrida: Caixa Geral de Depósitos; Relator: Ex.^{mo} Juiz Conselheiro dr. Benjamim Rodrigues.

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

A - O relatório:

1. CARLOS ALBERTO FERREIRA DA SILVA MARTINS, identificado com os demais sinais dos autos, veio requerer reforma do acórdão deste tribunal, de 16 de Janeiro de 2002 (fls. 115 e segs.), o qual negou provimento ao recurso interposto da sentença que julgou improcedente a oposição por ele deduzida, com base em três fundamentos autónomos, assim alegados subsidiariamente:

- em primeiro lugar, porque houve manifesto lapso do julgador na determinação da norma aplicável - os arts. 279.º, al. e), do C. Civil e 70.º e 77.º da LULL -, porquanto, face ao disposto neles e considerada a natureza substantiva do prazo em causa, se deve considerar que a prescrição se operou em 10.04.1993 e não em 12.04.1993, como aí se ajuizou;

- em segundo lugar, a não proceder aquela razão, porque o tribunal, ao inferir o sentido dos arts.º 323.º, n.º 2, e 279.º, al. e), de acordo com as regras do art.º 9.º, n.ºs 2 e 3, todos os preceitos do Código Civil, manifestamente errou ao concluir que o efeito interruptivo da prescrição estava indexado ao momento de apresentação em tribunal do requerimento para citação e, conseqüentemente, que esse efeito se opera logo que decorram os 5 dias sobre o momento em que a citação foi pedida, em vez de ter entendido que esse efeito apenas se verifica depois de decorridos 5 dias depois de ter sido requerida, não se contando assim naquele prazo o dia em que a citação foi requerida - o que transposto para o caso dos autos conduziria a que o direito de acção de cobrança se devesse ter por prescrito na véspera do dia em que operaria aquela interrupção da prescrição fundada no pedido de citação do executado;

- finalmente, a não procederem os dois fundamentos anteriores, porque sempre se deveria ter concluído, nos termos dos arts.º 326.º e 327.º do C. Civil, pela prescrição do direito de acção, em virtude de terem decorrido mais de três anos entre a data considerada no acórdão reformando em que ocorreu a interrupção da prescrição por virtude da instauração da execução e do pedido de citação aí feito e a data em que efectivamente aconteceu a citação do executado ou seja, entre 12.04.1993 e 16.10.1996.

2. A recorrida CAIXA GERAL DE DEPÓSITOS respondeu ao pedido de reforma, pugnando pelo seu indeferimento, dado não existir qualquer lapso manifesto do acórdão na aplicação das normas a que se referem os dois primeiros argumentos da requerente, apenas havendo um julgamento com o qual esta não concorda a pretexto de estar errado, e o terceiro fundamento alegado respeitar a uma questão nova que não foi alegada em sede de recurso, além de não poder proceder, pois uma tal solução corresponderia a responsabilizar o

exequente pelos atrasos do tribunal e a, por uma via perversa, obviar à produção do efeito que o art.º 323.º, n.ºs 1 e 2, procuram atingir com a interrupção da prescrição nos termos aí previstos.

3. A Ex.^{ma} Procuradora-Geral-Adjunta emitiu parecer no sentido do indeferimento do requerido.

Com os vistos dos Senhores Juizes Adjuntos, cumpre decidir.

B - A fundamentação:

4. A questão decidenda:

É a de saber se o acórdão de fls. 115 e segs. dos autos, de 16 de Janeiro de 2002, deve ser reformado no sentido de conceder provimento ao recurso e julgar procedente a oposição deduzida pelo requerente.

5. Do mérito do pedido de reforma:

5.1. O n.º 2 do art.º 669.º do CPC, na versão saída de reforma de 1995, também aplicável aos acórdãos do Supremo por virtude do disposto nos arts. 762.º, 749.º, 732.º e 716.º do mesmo código, permite às partes requerer a reforma do acórdão quando "tenha ocorrido manifesto lapso do juiz na determinação da norma aplicável ou na qualificação jurídica dos factos" ou quando "constem do processo documentos ou outros elementos que, só por si, impliquem necessariamente decisão diversa da proferida e que o juiz, por lapso manifesto, não haja tomado em consideração". Como decorre dos termos verbais transcritos, a reforma da decisão apenas está prevista para os casos de existência de lapso ou erro manifesto manifestos respeitante à determinação e aplicação da lei ou à não consideração, na elaboração do juízo de julgamento, de elementos constantes dos autos. O que o legislador visa com este preceito, - e nisso reside a sua *ratio* -, é que se mantenham decisões judiciais patentemente erradas ou cujo sentido derivou de um simples descuido, deslize ou de um momentâneo esquecimento ou inconsideração do juiz, acontecidos na elaboração interior do seu raciocínio decisório, seja ele relativo à eleição da norma ou critério jurídico tido por aplicável ao caso, diga ele respeito ao processo endógeno de subsunção racional do quadro factual a esse critério jurídico preleccionado ou, finalmente, contenda com a não ponderação de elementos constantes dos autos, ainda que de facto, que só por si forcem à elaboração do raciocínio judiciário num outro sentido. Tratam-se dos erros cuja correcção o julgador tende imediatamente a admitir com a simples chamada à atenção das partes ou cujo reconhecimento se apresenta imediatamente como forçoso por quem seja alertado para a sua existência. Fora desse campo estarão seguramente os casos em que a decisão do juiz reflecte um estudo e uma ponderação aprofundado das matérias a que se imputa a existência do lapso, pois, aí, a decisão corresponde a uma vontade judicativa amadurecida e interiormente esclarecida do julgador.

5.2. E é o que se passa com os dois primeiros fundamentos de reforma do acórdão que o recorrente alega. Basta lê-lo, com um mínimo de atenção, para verificar que o tribunal não incorreu em qualquer erro manifesto na eleição dos critérios de decisão que teve por aplicáveis ao caso decorrentes dos arts.º 279.º, al. e), do C. Civil e 70.º e 77.º da LULL. Ao contrário, a determinação e aplicação dessas regras jurídicas foi feita de modo bem pensado, ao ponto de se haver até convocado um caso paralelo judicial - o acórdão do STJ, de 13.01.91, publicado no *B.M.J.* 405-385.

E o mesmo se diga quanto à selecção feita do sentido normativo do art.º 323.º, n.º 2, do C. Civil, relativo ao momento em que se deve ter por interrompida a prescrição, depois de pedida a citação

do devedor. O tribunal estudou profundamente a questão, com manuseamento de todos os instrumentos jurídicos que a lei relativa às regras de interpretação da lei manda ter em conta (art.º 9.º do C. Civil): os instrumentos verbais, os históricos e os teleológicos, tendo chegado à solução hermenêutica nele apontada. A existência de uma tal ponderação, bem reflectida, está, de resto, evidenciada na circunstância de ter concluído pela determinação de um sentido diverso daquele à que havia chegado no anterior acórdão proferido sobre o mérito da causa, mas que foi anulado, de 31.10.2000, a fls. 71 e segs., e cujos fundamentos nunca podia deixar de ter interiormente em conta, tanto mais que os julgadores foram exactamente os mesmos. O próprio texto do acórdão lembra a existência desse momento de ponderação.

Improcedem, pois, os dois primeiros fundamentos do pedido de reforma.

5.3. O terceiro fundamento do pedido de reforma - não se ter o tribunal pronunciado sobre o decurso de um novo prazo prescricional decorrido entre 12/4/93 e 16/10/96 - consubstancia uma questão nova.

Na verdade, a requerente não colocou essa questão ao tribunal de recurso, nem o tribunal *a quo* a decidiu. Ora, é comumente sabido que os recursos jurisdicionais são meios de obter a reforma das decisões judiciais com as quais se não concorde e não meios de obter uma primeira pronúncia sobre questões não colocadas ao tribunal recorrido. A única excepção que existe a tal princípio, como, aliás, também, ao princípio do ónus de alegação do recurso, são as questões de conhecimento oficioso. É o que resulta, com meridiana clareza do disposto nos arts.º 676.º, n.º 1, 684, n.ºs 2 e 3, e 690.º n.º 1 e 2 do CPC. Todavia, a agora colocada pelo requerente não se enquadra nessa categoria, dado respeitar a matéria de direitos disponíveis, como é o dos direitos de crédito de direito privado. Deste modo, independentemente de se saber se o não equacionamento e decisão pelo tribunal de uma questão de conhecimento oficioso seria susceptível de ser enquadrado na previsão legal do art.º 669.º n.º 2 do CPC, em que é permitida a reforma da decisão, sempre essa possibilidade estaria afastada.

Assim sendo decide-se não conhecer de tal fundamento do pedido de reforma.

C - A decisão:

6. Destarte, atento tudo o exposto, acordam os juízes deste tribunal em indeferir o pedido de reforma do acórdão de fls. 115 e segs.

Custas pelo requerente, com taxa de justiça de € 100.

Lisboa, 17 de Abril de 2002. — *Benjamim Rodrigues* (relator) — *Vitor Meira* — *Baeta de Queiroz*.

Acórdão de 17 de Abril de 2002.

Assunto:

Reintegrações e amortizações. Reavaliação de bens já completamente reintegrados. Consideração como custo fiscal.

Ampliação da matéria de facto (artigos 729.º, n.º 3, e 730.º, n.º 1, do CPC).

Doutrina que dimana da decisão:

I — *O DL n.º 219/82 (artigo 2.º, n.ºs 1 e 3), de 2 de Junho, que permite a reavaliação de bens já completamente reintegrados, releva efeito útil a nível de custos fiscais em sede de IRC nos casos em que tenha sido utilizada a taxa mínima autorizada e em que, por isso, a reintegração total tenha sido atingida sem estar esgotado o período máximo de vida útil admissível (cfr. artigo 4 da Port. 737/81).*

II — *Não tendo o probatório da impugnada sentença fixado factos interessantes que permitam discernir quais, de entre os bens reavaliados, os que já esgotaram aquele período máximo de vida útil, impõe-se determinar a ampliação da, matéria de facto nos termos dos artigos 729.º e 730.º do CPC.*

Recurso n.º 25 561; Recorrente: SOLVAY PORTUGAL — Produtos Químicos, SA; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.ºm Juiz Cons.º Dr. Alfredo Madureira.

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

Inconformada com a sentença do TT de 1.ª Instância de Lisboa, 3.º Juízo, 2.ª Secção, que lhe julgou improcedente a impugnação judicial que deduzira, na sequência do indeferimento de reclamação ordinária - cfr. fls. 2 a 7 e 47 a 50 dos presentes autos -, contra liquidação de IRC referente ao exercício do ano de 1989, dela interpôs o presente recurso jurisdicional a Impugnante Solvay Portugal — Produtos Químicos, SA, com sede na Póvoa de Santa Iria.

Perseguindo a revogação do impugnado julgado e a consequente procedência da impugnação judicial deduzida a Recorrente formulou, a final, as seguintes conclusões:

1) *O Decreto-Lei n.º 219/82, de 2/6, veio autorizar a reavaliação dos bens integrantes dos activos imobilizados corpóreos das empresas, incluindo mesmo os que . já estivessem completamente reintegrados desde que ainda aptos a utilmente desempenhar a sua função técnico-económica e estivessem efectivamente a ser utilizados no processo produtivo (arts. 1.º e 2.º).*

2) *Quanto a esses bens já completamente reintegrados é óbvio que a reavaliação implica a determinação de um período adicional de utilização futura (n.º 2 do artigo 4.º).*

3) *Esse período adicional de utilização futura, esse novo período de vida útil, não pode porém exceder, em si mesmo, o período máximo fixado na alínea a) do n.º 1 do § 4.º da Portaria n.º 737/81, de 29/8.*

4) *Do aumento das reintegrações anuais resultantes desse novo período de vida útil, só não constitui custo para efeitos fiscais o produto de 0,4 pela importância desse aumento (n.ºs 2 e 3 do artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 219/82).*

5) *A dita sentença recorrida entendeu porém que o referido aumento não constitui custo para efeitos fiscais na sua totalidade quando o período de vida útil já decorrido tiver atingido o máximo fixado na alínea a) do n.º 1 do § 4.º da Portaria n.º 737/81.*

6) O entendimento da dita sentença recorrida é não só contrário à letra da lei como igualmente ao desiderato de desagravamento fiscal visado inquestionavelmente pelo legislador (n.º 2 do artigo 4.º, n.os 2 e 3 do artigo 6.º e preâmbulo do dito Decreto-Lei n.º 219/82).

Acresce que:

7) As empresas que fazem a reintegração dos bens do seu activo à taxa igual a metade, isto é, a 50% da taxa aplicável segundo a Portaria n.º 737/81, ou seja, recorrendo ao período máximo de vida útil ficado na Portaria, são as empresas em dificuldades económicas, frequentemente com resultados negativos, que pretendem esbater essas dificuldades para evitarem problemas com os credores, nomeadamente a banca.

8) Inversamente, são as empresas em boa situação económica, sem dificuldades, que normalmente fazem as suas reintegrações à taxa total, isto é, a 100% utilizando assim o período mínimo de vida útil fixado na Portaria.

9) O entendimento da dita sentença recorrida conduziria, assim, à que as empresas em dificuldades económicas veriam o aumento das reintegrações resultantes da sua reavaliação ser totalmente tributado por já terem esgotado aquele período máximo de vida útil, enquanto que as empresas sem dificuldades económicas veriam o aumento das reintegrações ser tributado apenas na parte correspondente ao produto de 0,4 por esse aumento, isto é, apenas em 40%.

10) Ora o Decreto-Lei n.º 219/82 visa justamente aliviar as dificuldades económicas das empresas e permitir-lhes a retenção dos Fundos de que necessitem para a reposição futura dos seus activos (preâmbulo do dito Decreto-Lei).

11) O entendimento da dita sentença conduz pois a resultados contrários aos visados pela mens legislatoris e pela própria letra dalei ofendendo até o princípio constitucional da igualdade.

12) A matéria colectável correcta da Recorrente relativa ao ano de 1987 é pois de Esc. 1.839.965.368\$00, a que corresponde o IRC e derrama de Esc. 738.746.092\$00, pelo que a Recorrente foi obrigada a pagar em excesso Esc. 11.592.240\$00 como se demonstra nos artigos 20.º e 21.º da p. i.

Por acórdão de fls. 140 a 146 dos presentes autos foi negado provimento àquele recurso jurisdicional e conseqüentemente mantida a decretada improcedência da impugnação judicial antes apresentada pela Recorrente mas com fundamento na julgada verificada inconstitucionalidade orgânica, por violação dos artigos 106.º, n.º 2, e 167.º, n.º 1, al. o), da CRP, das invocadas normas do convocado DL n.º 219/82, de 2 de Junho, a saber, artigos 2.º, n.º 3, 3.º, n.º 1 e 2, 4.º, n.º 2, e 6.º, n.os 1 e 2.

Depois, mediante recurso interposto pelo Ex.ºº Magistrado do Ministério Público junto deste STA - cfr. fls. 149 -, o Tribunal Constitucional, reapreciando a questão da decretada inconstitucionalidade dos referidos preceitos legais, pronunciou-se antes pela sua conformidade constitucional e, conseqüentemente, determinou a reforma do acórdão de fls. 140 e seguintes de acordo com o juízo de não inconstitucionalidade - cfr. fls. 168 a 180.

É o que cumpre agora efectuar, já que as partes foram oportunamente notificadas do ali decidido, o Ex.ºº Magistrado do Ministério Público junto deste STA foi novamente ouvido - e foram tomados novos vistos dos Ex.ººs Senhores Juizes-Adjuntos.

Vem fixada a seguinte matéria de facto:

1 - Ao abrigo do disposto nos DLs. 219/82, 2JUN, e 118-B/86, 27MAI, a impugnante procedeu à reavaliação dos bens do seu activo imobilizado

corpóreo constantes dos mapas de fls. 16 a 21, entre os quais se encontravam alguns já totalmente reintegrados, mas que continuavam ao serviço, não obstante terem atingido já o período máximo de vida útil estipulado na Port. 737/81;

2 - Para efeitos dessa reavaliação atribuiu a esses bens um período adicional de utilização futura, em função do número de anos de duração futura efectivamente esperada, que se manteve dentro dos limites fixados no § 4.º da Portaria 737/81, 29AGO;

3 - E passou a proceder a reintegrações desses bens;

4 - A administração fiscal veio, no entanto e reiteradamente, a não aceitar essas reintegrações como custos de exercício, por entender que as reavaliações nunca permitiam se excedesse o prazo de vida útil previsto no § 4.º da Port. 737/81;

5 - Em 30Mai90 a impugnante apresentou o mod.22 de IRC, referente ao exercício de 1989 onde inscreveu a quantia de 48.120.549,\$00, correspondente d reintegração dos bens acima referidos, a título de reintegrações não aceites como custos, face à posição que vinha sendo assumida pela administração fiscal;

6 - Tal quantia não foi considerada para a determinação do lucro tributável.

A sindicada sentença que, como se deixa dito, julgou improcedente a impugnação, sufragou entendimento de que, face aos apontados factos, os invocados preceitos do DL n.º 219/82 «... apenas permitem a realização de reintegrações relativamente a bens já completamente reintegrados se estes não tiverem ainda excedido o período máximo de vida útil».

A questão jurídica suscitada com o presente recurso jurisdicional é ainda a de saber se as amortizações efectuadas pela Impugnante no exercício de 1989, referentes a bens do seu activo imobilizado corpóreo, reavaliados ao abrigo do disposto no DL n.º 219/82, podem ser consideradas como custos daquele exercício, apesar de os referidos bens já estarem totalmente amortizados.

Sobre idêntica questão de direito, tendo porém como pano de fundo as amortizações e reintegrações estabelecidas pelo DL n.º 49/91, de 25 de Janeiro (cfr. acórdão de 03.10.2001, proferido no processo n.º 25.034) já se pronunciou este Supremo Tribunal e Secção em termos que, pela sua bondade e semelhança com a situação ora ajuizada, aqui importa acolher também, já que as considerações efectuadas logram também integral cabimento no que tange com o aqui controvertido disposto no DL n.º 219/82, de 2 de Junho, com referência ao período de vida útil estabelecido pelo convocado artigo 4.º da citada Portaria n.º 737/81, de 29 de Agosto.

Assim e como ali se sumariou, podemos também concluir que «...os elementos do activo imobilizado podem estar totalmente reintegrados com o conseqüente esgotamento do respectivo período de vida útil concretamente aplicável), mas não ter sido esgotado período máximo de vida-útil legalmente admissível que seria o que resultaria da aplicação da taxa mínima (metade da indicada na tabela).», já que os períodos máximo e mínimo de vida útil se contam a partir do início da respectiva utilização (cfr. n.º 2 do citado artigo 4.º da referida portaria).

Ora, já perante o disposto nos arts 1.º, n.º 2 e 2.º, n.os 1, 2 e 3, do invocado DL n.º 219/82, com referência ao artigo 6.º, importa concluir com a Impugnante que, na verdade, é permitida a reavaliação dos bens já totalmente reintegrados e porventura integralmente deduzido o respectivo custo fiscal, desde que «... possuam ainda aptidão

para poderem utilmente desempenhar a sua função técnico-económica e sejam ainda efectivamente utilizados no processo produtivo da empresa...» (do n.º 3 do citado artigo 2.º do DL 219/82).

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

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

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

No nosso caso as questionadas reintegrações posteriores a reavaliação são as permitidas pelo artigo 2.º, n.ºs 1 e 3, e « ... corrigidas com base na taxa média de reintegração que resultar da soma do período de vida útil já decorrido com o período adicional de utilização futura. «, do n.º 2 do artigo 4.º, ambos do citado DL n.º 219/82.

Assim e porque também no referido, DL n.º 219/82 se não refere, ao menos expressamente, se este período adicional de utilização futura pode exceder, com o entretanto transcorrido até à reintegração completa, o período máximo de vida útil legalmente admissível, é aqui também « ... de concluir que, fora daqueles «casos especiais; a reavaliação de bens já totalmente reintegrados, apenas tem efeitos a nível de custos fiscais, nos casos em que não tenham sido utilizada a taxa mínima autorizada e, em que, por isso, a reintegração total tenha sido atingida sem estar esgotado o período máximo de vida útil admissível.»

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

Ora, no caso *sub judicibus* também a matéria de facto fixada pela sindicada sentença, designadamente a levada ao n.º 1.º, não só não permite discernir quais, dos bens reavaliados, os já totalmente reintegrados, como não permite igualmente se formule o necessário juízo conclusivo acerca dos respectivos períodos máximos de vida útil admissíveis.

Por isso e porque este Supremo Tribunal, nos recursos jurisdicionais como este e enquanto tribunal de revista, nos processos inicialmente julgados no TT de 1.ª Instância, tem os seus poderes de cognição circunscritos à matéria de direito (art.º 21.º, n.º 4, do ETAF), não só não pode efectuar tal averiguação, como, já perante o disposto no artigo 729.º, n.º 3, do Código de Processo Civil, aplicável *ex vi* do artigo 2.º, al. f), do Código de Processo Tributário, se lhe impõe determinar antes a conveniente ampliação da matéria de facto.

Em face do exposto, acordam os Juízes desta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, ainda que por díspar

fundamentação, em conceder provimento ao recurso e, revogando a sindicada sentença, nos termos do disposto no artigo 730.º, n.º 1, do Código de Processo Civil, determinar a baixa do processo à 1.ª Instância a fim de ser averiguada e consequentemente fixada matéria de facto interessante ao julgamento da causa em conformidade com o regime jurídico definido.

Sem custas.

Lisboa, 17 de Abril de 2002. — *Alfredo Madureira* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Lúcio Barbosa*.

Acórdão de 17 de Abril de 2002.

Assunto:

Matéria de facto.

Doutrina que dimana da decisão:

Constitui matéria de facto a questão de saber se foram construídas infra-estruturas urbanísticas.

Recurso n.º 26 129. Recorrente: Edifícios Europa — Soc. de Investimentos, L.^{da} Recorrida: Câmara Municipal do Porto. Relator, Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. António Pimpão (por vencimento).

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

Com fundamento em vício de violação, em nulidade do acto e em inconstitucionalidade, EDIFÍCIOS EUROPA — Sociedade de Investimentos Imobiliários, L.^{da}, com sede na Rua Eugénio de Castro, 280, 2.º S/236, 4100 Porto, deduziu impugnação judicial contra o acto de liquidação praticado pela Câmara Municipal do Porto, a título de taxa de compensação e de taxa de urbanização.

Com fundamento em caducidade, por sentença de fls. 88 e 89 o M.^{mo} Juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto declarou extinta a instância.

Não se conformando com esta sentença, dela recorreu a impugnante para este STA, tendo apresentado as suas alegações e conclusões de fls. 94 a 96 e 103 e 104.

A autoridade municipal contra-alegou, sustentando a sentença recorrida.

Neste STA, o M.^o P.^o emitiu douto parecer no qual suscitou a questão prévia da incompetência em razão da hierarquia, pois o recurso não versa matéria exclusivamente de direito.

Notificada a questão prévia, ninguém lhe respondeu.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir a questão prévia posta pelo M.^o P.^o.

Como é jurisprudência deste STA, é pelas conclusões das alegações de recurso que se delimita o mesmo objectivamente. Significa isto que, se nas conclusões das alegações, o recorrente discordar da matéria de facto dada como provada no tribunal recorrido ou se invocar factos

que não foram tomados em consideração pela decisão recorrida e dos quais pretende extrair consequências jurídicas, então o recurso não se restringe a matéria de direito, pois também trata de matéria de facto.

Ora, na conclusão 7, a recorrente escreveu: “e não tendo sido criadas infra-estruturas urbanísticas haveria falta de lei habilitante que permitisse cobrar a chamada taxa de urbanização”.

Porém, na sentença recorrida não houve pronúncia sobre a questão de facto de saber se foram ou não construídas infra-estruturas urbanísticas.

Logo, trata-se de um facto que não conste de probatório, pelo que o recurso não versa matéria exclusivamente de direito, pois também versa matéria de facto.

Compete para conhecer desse recurso é a Secção de Contencioso Tributário do TCA e não este STA [arts. 32º, nº 1, al. b), e 41º, nº 1, al. a), do ETAF].

Nestes termos, acordam os juízes deste STA em julgar procedente a questão prévia posta pelo Mº Pº e declaram este STA incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso, declarando competente para o efeito o TCA, para onde pode ser requerida a remessa do processo.

Custas pela recorrente, com 75 euros de taxa de justiça e metade de procuradoria.

Lisboa, 17 de Abril de 2002. — *António Pimpão* (relator) — *Mendes Pimentel* — *José Almeida Lopes* (vencido pois o recurso só versa matéria de direito).

Acórdão de 17 de Abril de 2002.

Assunto:

Regulamento de Serviço de Saneamento do Seixal. Taxa de saneamento. Norma interpretativa. Aplicação da lei no tempo.

Doutrina que dimana da decisão:

- I — *É pressuposto da norma interpretativa uma incerteza sobre o significado normativo do preceito interpretado, ou a possibilidade de interpretação plúrimas que se pretendem uniformizar ou o emprego de conceitos indeterminados que cumpre concretizar.*
- II — *Se no texto que serve de suporte à alteração de uma norma se diz expressamente que «há necessidade de clarificar o texto normativo por forma a suprir as insuficiências, tendo em conta a experiência da sua aplicação», quer-se dizer que o legislador quer apenas alterar o preceito em causa e não interpretar a norma anterior.*

III — *Tal norma deve então ter-se por inovadora e não interpretativa.*

IV — *A lei fiscal (com excepção da lei sancionatória), à minúscula de disposição. em contrário, aplica-se apenas para o futuro.*

Recurso n.º 26.337. Recorrentes: Adelino Joaquim dos Santos Teixeira e Outros; Recorrida: Câmara Municipal do Seixal; Relator: Ex^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Lúcio Barbosa.

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

I - ADELINO JOAQUIM DOS SANTOS TEIXEIRA e OUTROS, identificados nos autos, interpuseram recurso contencioso do acto tácito de indeferimento da reclamação respeitante à liquidação da tarifa anual de conservação de esgotos do ano de 1994:

O M.^{mo} Juiz do Tribunal Tributário de 1.^a Instância de Setúbal julgou o recurso improcedente.

Inconformados, os recorrentes interpuseram recurso desta decisão para este Supremo Tribunal, formulando as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

I - A questão a resolver nos presentes autos é a de saber se os ora recorrentes estavam obrigados ao pagamento da tarifa anual de conservação de esgotos relativa ao ano de 1993.

II - Para responder a esta questão, a douta sentença recorrida teria de se ter pronunciado não apenas sobre a aplicação no tempo da redacção do artigo 22.º-A do Regulamento deliberada pela Assembleia Municipal do Seixal em 30/6/94 (nova redacção), mas também sobre o momento a partir do qual ocorreu a possibilidade de utilização da rede geral de esgotos pelos ora recorrentes.

III - A tarifa anual de conservação de esgotos é uma taxa com carácter bilateral ou sinalagmático, pelo que conhecer do momento a partir do qual os ora recorrentes puderam utilizar a rede geral de esgotos era importante para saber se os factos eram, ou não, subsumíveis à nova redacção do artigo 22.º-A do Regulamento.

IV - Os recorrentes só puderam utilizar a rede geral de esgotos a partir do momento em que o prédio ficou ligado a esta rede, o que ocorreu com o pagamento da taxa de ligação em 14 de Outubro de 1993.

V - Ou seja, os recorrentes só puderam utilizar a rede geral de esgotos depois de 30 de Junho de 1993. Pelo exposto,

VI - E de acordo com a nova redacção do artigo 22.º-A do Regulamento, em vigor na data em que a liquidação da tarifa anual de esgotos relativa ao ano de 1993 lhes foi notificada, os ora recorrentes não estavam obrigados ao pagamento daquela tarifa anual.

VII - Não se tendo pronunciado sobre o momento a partir do qual os recorrentes puderam utilizar a rede geral de esgotos, e sendo esta matéria fundamental para responder à questão enunciada na conclusão I), conclui-se que a douta sentença recorrida enferma da nulidade prevista na al. d) do n.º 1 do artigo 668.º do CPC.

VIII - Na data em que a liquidação da tarifa anual de esgotos relativa ao ano de 1993 foi notificada aos ora recorrentes (Março de 1990, estava em vigor a redacção do artigo 22.º-A do Regulamento que foi deliberada pela Assembleia Municipal do Seixal em 30/6/94.

IX - Nos termos desta redacção da referida disposição regulamentar, a tarifa anual de conservação de esgotos é devida a partir do ano em que se efectuar a ligação do prédio à rede geral de esgotos, salvo se esta ligação ocorrer a partir de 30 de Junho.

X - A alteração da redacção do artigo 22.º-A do Regulamento, deliberada pela Assembleia Municipal do Seixal, tem natureza interpretativa, como se pode apurar da respectiva acta, transcrita em alegações.

XI - Integra-se, por isso, na disposição regulamentar interpretada com eficácia retroactiva, nos termos do disposto no artigo 13.º do CC, conjugado com o disposto no artigo 11.º da LGT. Por outro lado,

XII - A tarifa anual de conservação de esgotos é uma taxa, não um imposto, e a alteração da norma regulamentar em causa não implica a determinação do pagamento de qualquer tributo ou taxa, podendo antes determinar uma isenção do pagamento desse tributo ou taxa, como sucede no caso dos autos. Assim sendo,

XIII - Não se pode considerar abrangida pela norma constitucional que proíbe a retroactividade das leis fiscais, nada havendo que obste à sua aplicação retroactiva.

XIV - A norma do artigo 22.º-A do Regulamento, na versão que estava em vigor antes da alteração, e que a douda sentença recorrida pretende ser aplicável, enfermava de uma lacuna de previsão, dado não se referir ao momento a partir do qual os particulares estariam sujeitos ao pagamento da tarifa anual de conservação de esgotos. Deste modo,

XV - A alteração do artigo 22.º-A do Regulamento, deliberada pela Assembleia Municipal do Seixal em 30/6/94, serviu igualmente para eliminar esta lacuna do Regulamento, conferindo-lhe assim uma redacção tecnicamente mais correcta e garantística para os contribuintes residentes no território do Município do Seixal. Acresce que,

XVI - A deliberação da Assembleia Municipal do Seixal de 30/6/94, que deu nova redacção ao artigo 22.º-A do Regulamento, traduz-se numa auto-vinculação do Município do Seixal no que respeita à interpretação e aplicação do referido preceito regulamentar, deliberada pelo órgão para o efeito competente, nos termos da lei.

XVII - Significa isto que o Município do Seixal, a partir do momento em que adoptou essa deliberação através do competente órgão, deixou de poder aplicar anteriores redacções do preceito regulamentar em causa a uma liquidação de tarifa anual de conservação de esgotos notificada após a entrada em vigor da nova redacção, sob pena de violação do princípio da legalidade e do princípio da boa-fé, previstos nos arts. 3.º e 6.º-A do CPA, respectivamente. Pelo exposto,

XVIII - É de concluir que a douda sentença recorrida fez incorrecta interpretação e aplicação do Direito, ao considerar que a liquidação da tarifa anual de conservação de esgotos de 1993 se deveria reger pela redacção do artigo 22.º-A do Regulamento em vigor em 31/12/93, e não pela redacção que estava em vigor à data em que a dita liquidação foi notificada aos ora recorrentes. Em suma,

XIX - Entendem os recorrentes que o acto objecto de recurso contencioso se encontra viciado pela violação do disposto no artigo 22.º-A do Regulamento, com a redacção que lhe foi dada pela deliberação da Assembleia Municipal do Seixal de 30/6/94, bem como violação dos princípios da legalidade e da boa-fé, previstos nos arts. 3.º e 6.º-A do CPA, o que determina a respectiva anulabilidade. Quanto

à douda sentença recorrida, enferma a mesma de nulidade, nos termos do disposto na al. d) do n. 1 do artigo 668.º do CPC, padecendo igualmente dos vícios imputados ao acto objecto de recurso contencioso, que confirmou.

Contra-alegou a recorrida, defendendo que o recurso deve improceder. A EPGA defende que se deve negar provimento ao recurso. Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 - E a seguinte a matéria de facto fixada na instância:

2.1 - Os impugnantes são respectivamente proprietários das fracções L, correspondente ao 3.º andar esquerdo e garagem n.º 5, J, correspondente ao 3.º andar direito e garagem n.º 4, H, correspondente ao 2.º andar esquerdo e arrecadação n.º 4, I, correspondente ao 2.º andar frente e arrecadação n.º 2 e G, correspondente ao 2.º andar esquerdo e garagem n. 3 do prédio inscrito na matriz predial urbana da freguesia de Corroios, concelho do Seixal, sob o artigo 8335.

2.2 - Esses prédios foram ligados à rede de esgotos em 14/10/93.

2.3 - Em Março de 1995, foram notificados para proceder ao pagamento da tarifa anual de conservação de esgotos, referente ao ano de 1994.

2.4 - Os impugnantes, em 31/5/95, reclamaram para o Presidente da Câmara do Seixal da liquidação dessas tarifas, não tendo sido proferida qualquer decisão.

2.5 - Em 11/12/95 os impugnantes Adelino, José António e Augusto e Silvina tinham pago as tarifas e a impugnante Fátima estava a pagar em prestações.

2.6 - A impugnação foi deduzida em 27/11/95.

3 - São duas as questões colocadas à consideração do Tribunal. A primeira tem a ver com a alegada omissão de pronúncia. A segunda tem a ver com o diploma aplicável.

Vejamos cada uma de *per si*.

3.1 A primeira questão tem a ver, como se disse, com a alegada omissão de pronúncia. Mas antes disso importa dar resposta a uma outra questão. Defende a recorrida que os recorrentes se limitam a atacar o acto de liquidação, que não a sentença. Mas não tem razão. Na verdade, os recorrentes questionam, para além da omissão de pronúncia, a interpretação que o M.º Juiz dá a uma determinada norma. Ou seja, os recorrentes questionam no recurso a sentença proferida pelo M.º Juiz. Vejamos então aquela primeira questão.

Os recorrentes formulam tal questão do seguinte modo: o M.º Juiz não se pronunciou sobre o momento a partir do qual ocorreu a possibilidade de utilização da rede geral de esgotos pelos ora recorrentes.

Não têm patentemente qualquer razão os recorrentes.

Basta atentar no probatório (ponto 2.2.).

Aí se diz:

«Esses prédios foram ligados à rede de esgotos em 14/10/93.»

Quer isto significar (de acordo aliás com o que defendem os recorrentes) que tendo os prédios sido ligados à rede de esgotos em 14/10/93, é a partir dessa data que houve a possibilidade de utilização da rede geral de esgotos por parte dos recorrentes.

Assim, e sem necessidade de outras quaisquer considerações, cai por terra esta pretensão dos recorrentes, centrada na alegada omissão de pronúncia.

3.2 E que dizer da 2.ª questão?

Aqui está em discussão saber qual a norma aplicável.

Vejamos então.

A data do facto constitutivo tributário vigorava a seguinte redacção do artigo 22.º-A do Regulamento do Serviço de Saneamento para os concelhos de Almada, Alcácer do Sal, Grândola, Palmela, Santiago do Cacem, Seixal, Sesimbra e Sines:

1 - A tarifa de conservação é devida por aquele que for proprietário do prédio em 31 de Dezembro do ano a que respeitar.

2.º - A tarifa de conservação é paga em Março e respeita ao ano anterior.»

Em 30/06/94 a Assembleia Municipal do Seixal aprovou uma nova redacção para a norma em causa, que é do seguinte teor:

«1 - O sujeito passivo da tarifa de conservação é o usufrutuário ou o proprietário pleno em 31 de Dezembro do ano a que respeitar.

2 - A tarifa de conservação é devida a partir do ano em que se efectuar a ligação do prédio à rede de esgotos, salvo se esta ligação ocorrer a partir de Junho.

3 - A tarifa de conservação é paga em Março e respeita ao ano anterior.»

Como bem refere o M.^{mo} Juiz «a tarifa foi liquidada após tal deliberação», ou seja, quando já estava em vigor, a norma aprovada em 30/06/94.

Quer isto dizer que, à data do facto constitutivo tributário - ligação à rede de esgotos (14/10/93) - estava em vigor a norma primitiva. Mas, aquando da liquidação, já estava em vigor a norma subsequente.

O M.^{mo} Juiz resolveu a questão, referindo que, nos termos do artigo 12.º do CC a lei só rege para o futuro, pelo que considerou ser aplicável a primeira norma.

Ou seja, o M.^{mo} Juiz entendeu que se estava perante um conflito de aplicação de leis no tempo, sendo aplicável a norma em vigor à data do facto constitutivo tributário.

E que dizem a isto os recorrentes?

Pois bem.

Os recorrentes defendem que não está em causa a aplicação das leis no tempo, mas tão somente que a nova redacção da norma aprovada em 30/06/94 é meramente interpretativa, pelo que, nos termos do artigo 13.º do CC, tal norma é aplicável à hipótese dos autos.

Para fundamentarem a sua tese, os recorrentes juntaram aos autos cópia da proposta com base na qual foi alterada a redacção da norma em causa.

O documento em causa está junto a fls. 65, sendo que não foi contradita do.

Consta do mesmo o seguinte:

«Pelouro de Infra-estruturas e Trânsito:

Pelo Vereador do Pelouro de Infra-Estruturas e Trânsito . . . foi apresentada à consideração da Câmara a seguinte proposta:

Alteração ao Regulamento de Saneamento Básico:

Com a implementação das alterações introduzidas ao Regulamento de Saneamento Básico, detectou-se que há necessidade de clarificar o texto normativo por forma a suprir as insuficiências, tendo em conta a experiência da sua aplicação.

Nestes termos proponho:

a) que seja dada nova redacção ao artigo 22.º-A, por forma a contemplar que as situações de ligação posteriores a 30 de Junho não pagarão tarifa de conservação referente a esse ano...»

Que dizer?

Será que o novo texto é interpretativo do texto anterior?

Se for, é óbvio que a liquidação aqui em causa é ilegal.

Ou seja: se a nova redacção for interpretativa, «a lei interpretativa integra-se na lei interpretada», nos termos do artigo 13.º do CC, pelo que, sendo a ligação à rede de saneamento posterior a 30 de Junho, não é devida a taxa referente ao ano de 1993.

Pelo contrário, se não estivermos perante lei interpretativa, então é aplicável a primitiva redacção do Art. 22.º-A do Regulamento de Saneamento Básico, tendo em conta o disposto no artigo 12.º do CC e o ensinamento dos fiscalistas, segundo os quais a lei fiscal, no geral, não é retroactiva Ou seja, a lei fiscal (com excepção da lei sancionatória), à mingua de disposição em contrário, aplica-se apenas para o futuro.

Veja, a propósito, Soares Martinez ⁽¹⁾ e Nuno Sá Gomes ⁽²⁾. Que dizer então?

Será que a norma é interpretativa?

Se o for, é óbvio que tem efeitos retroactivos, por se integrar na lei interpretada.

Pois bem.

Como refere Nuno Sá Gomes ⁽³⁾, «se a lei nova nada disser, estamos perante leis inovadoras».

E acrescenta:

«É pois pressuposto da lei interpretativa por natureza ou material uma incerteza sobre o significado normativo do preceito interpretado traduzido, ou na possibilidade de interpretação plúrimas que se pretendem uniformizar ou no emprego de conceitos indeterminados que cumpre concretizar.»

Pois bem.

É inequívoco que à norma em causa não foi atribuído expressamente o qualificativo de norma interpretativa.

Mas também é certo que os termos em que está formulada a proposta poderia eventualmente suscitar algumas dúvidas.

Na verdade, ao falar-se em clarificar o texto normativo pode pensar-se numa interpretação autêntica desse texto.

Mas não é assim. Ao acrescentar destinar-se o novo normativo a «suprir as insuficiências, tendo em conta a experiência da sua aplicação», parece antes querer estatuir-se para o futuro, por ser mais justo que só as ligações posteriores a 30 de Junho devam ser sujeitas ao tributo em causa.

Isto porque se nos afigura, à semelhança aliás do que diz o M.^{mo} Juiz, que o texto da primitiva redacção é perfeitamente claro.

Na verdade, e do seu âmbito lato e abrangente, é possível concluir que as ligações à rede efectuadas num dado ano são susceptíveis de tal tributo, qualquer que seja o mês dessa ligação.

Ora, foi talvez para obviar a uma situação que o legislador achou injusta que decidiu procedeu à referida alteração.

Não porque a norma primitiva contivesse qualquer incerteza sobre o significado normativo do preceito em causa, porque houvesse a possibilidade de interpretação plúrimas que se pretendem uniformizar ou se tivessem empregue conceitos indeterminados que cumpra concretizar.

Cremos assim que não estamos perante uma norma interpretativa, mas sim perante uma norma inovadora.

⁽¹⁾ *Direito Fiscal*, 8ª edição, pág. 156.

⁽²⁾ *Manual de Direito Fiscal*, Volume II, ano de 1999, pág. 334.

⁽³⁾ *Manual de Direito Fiscal*, Volume II, ano de 1999, pág. 334.

Dai que, como atrás referimos, seja aplicável, à hipótese dos autos, aquela primitiva norma, face aos princípios de aplicação das leis no tempo.

Norma que tem o significado que o M.^{mo} Juiz lhe atribuiu, ou seja, que é devida a taxa em causa, relativa ao ano de 1994, qualquer que tenha sido o momento em que foi feita a ligação dos prédios à rede de esgotos.

A pretensão do recorrente não pode assim proceder.

4 - Face ao exposto, acorda-se em negar provimento ao recurso. Custas pelos recorrentes, fixando-se a procuradoria em 40%.

Lisboa, 17 de Abril de 2002. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Fonseca Limão* — *Benjamim Rodrigues*.

Acórdão de 17 de Abril de 2002.

Assunto:

Reforma de acórdão. Art. 669.º, n.º 2, do Código de Processo Civil.

Doutrina que dimana da decisão:

O disposto no art. 669º, n.º 2, do Código de Processo Civil, redacção dada pelo DL n.º 329-A/95, de 12 de Dezembro, permite a reforma das decisões judiciais apenas quando seja manifesto ou evidente o lapso quanto à determinação do sentido da norma a aplicar ou à qualificação jurídica dos factos.

Recurso n.º 26.393. Recorrentes: Ministério Público e Fazenda Pública; Recorrido: Crédit Lyonnais Portugal, SA; Relator: Ex.^{mo} Juiz Cons.^o Dr. Alfredo Madureira.

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

Notificada do acórdão de fls. 154 a 158, a Impugnante Crédit Lyonnais Portugal, S A, veio aos autos requerer a nulidade e ou a reforma daquele acórdão, nos termos do disposto nos arts. 667º, 668º e 669º do CPC e requereu, a final, a remessa dos presentes autos, a título prejudicial, ao TJCE para que este se pronuncie sobre questão que sumariou.

Fundamenta o pedido invocando, em síntese e fundamentalmente, a nulidade do referido acórdão por alegadamente se não ter pronunciado sobre a inconstitucionalidade decorrente do confisco que consubstancia o acto de liquidação de emolumentos notariais *sub judicibus* e por ter conhecido e apreciado questões que se atêm com a interpretação a dar a actos adoptados pelas instituições comunitárias ao arripio do estabelecido pelo art.º 234º do Tratado de Amesterdão, E, em alternativa, dever o acórdão reclamado ser reformado por conter manifesto lapso na determinação das normas aplicáveis.

Mais requereu a adequada rectificação do erro material que no sindicado aresto se verificou e que consta de fls. 158, linha 9, traduzido na manifestamente errada designação da Recorrida e Impugnante, não como ali se escreveu “Autoeuropa”, mas sim Crédit Lyonnais Portugal, S A.

Notificados da reclamação apresentada, a Fazenda Pública nada disse e o Ex.^{mo} Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal pronunciou-se depois pelo seu indeferimento sem prejuízo da conveniente rectificação do apontado erro material que em seu entender também se verifica ocorrer.

Colhidos os vistos legais e porque nada obsta cumprir decidir.

Como proficientemente anota o Ex.^{mo} Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal e emerge com absoluta evidência é, com efeito, manifesto o erro material cometido a fls. 158, linha 9, do sindicado acórdão.

Só por manifesto lapso de escrita agora produzida através dos disponíveis meios informáticos se escreveu ser a Impugnante e Recorrida nos presentes autos a “Autoeuropa”, quando é inequívoco que esta era a ora Reclamante Crédit Lyonnais, S. A.

Assim e face ao disposto no aplicável art.º 249º do Código Civil, defere-se nesta parte o requerido e, em consequência, rectifica-se nos apontados termos o verificado lapso, devendo ler-se “Crédit Lyonnais” onde se escreveu “Autoeuropa”, a fls. 158, linha 9 do acórdão de fls. 154 e seguintes.

E em tudo o mais improcede a reclamação apresentada.

Com efeito e no que concerne à invocada nulidade do acórdão por se não haver pronunciado sobre a inconstitucionalidade decorrente do confisco que consubstancia o acto de liquidação dos emolumentos, é manifesta a sem razão do Reclamante.

O aresto impugnado pronunciou-se, como lhe cumpria, sobre a suscitada questão de saber se o direito de impugnação do acto de liquidação dos emolumentos notariais antes pagos pelo ora Reclamante havia ou não caducado à data da interposição da respectiva impugnação judicial e, de harmonia com a jurisprudência que expressamente convoca, veio a concluir pela afirmativa, já que, como do respectivo texto emerge e ao contrário do pretendido pelo Reclamante, não integra *nulidade* a liquidação de imposto com eventual violação de preceito constitucional.

Como ali se escreveu transcrevendo a invocada jurisprudência “... *uma coisa é a violação do direito constitucional ou comunitário, por diploma legal interno, outra bem diferente é a aplicação deste a um determinado acto tributário*”.

E só desta última tratavam os presentes autos.

Improcede pois a arguida nulidade.

E não ocorre também o invocado excesso de pronúncia por haver conhecido de questões que se prendem com a interpretação a dar aos actos adoptados pelas instituições comunitárias porventura ao arripio do disposto no art.º 234º do Tratado de Amesterdão.

Com efeito e tal como exuberantemente emerge do texto do sindicado aresto não pode deixar de concluir-se que, nele, o tribunal se limitou a aplicar e interpretar o atinente direito interno.

Como também se não verifica ocorrer possibilidade de procedência no que tange à peticionada reforma do impugnado acórdão com fundamento no alegado lapso na determinação das normas aplicáveis [art.º 669º, n.º 2, al. a), do CPC].

Esta, como do respectivo texto legal emerge, só pode verificar-se quando "... tenha ocorrido manifesto lapso do juiz na determinação da norma aplicável ou na qualificação jurídica dos factos", circunstâncias que, in casu, de todo, se não verificam.

Assim e em consequência indefere-se também o agora intempesativamente requerido reenvio prejudicial. (No mesmo sentido e em reclamação em tudo idêntica à ora apreciada se pronunciou já este tribunal em acórdão de 27.02.2002, processo n.º 26.329.)

Em face do que exposto fica e apenas com a ressalva do reconhecido e rectificado erro material, acordam os Juizes desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo em indeferir a reclamação apresentada.

Custas pelo Reclamante com a taxa de justiça em 100 euros.

Lisboa, 17 de Abril de 2002. — *Alfredo Madureira* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Lúcio Barbosa*.

Acórdão de 17 de Abril de 2002.

Assunto:

Contribuição autárquica. Sisa. Valor do caso decidido ou caso resolvido. Acto de fixação de valor patrimonial. Acto consequente. Nulidade. 2.ª avaliação.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *O chamado caso decidido ou resolvido traduz-se apenas na inadmissibilidade legal de os contribuintes questionarem administrativa ou contenciosamente a legalidade dos actos com fundamento em vícios cuja ocorrência implique anulabilidade, não implicando uma estabilização definitiva da situação jurídica a que se reporta, não impedindo que os actos venham a ser declarados nulos, no futuro.*
- 2 — *Os actos de liquidação de Contribuição Autárquica têm como pressuposto um acto de avaliação de valor patrimonial de que os primeiros são actos consequentes, pois um acto administrativo é consequente de acto anterior quando é praticado ou dotado de certo conteúdo em virtude da prática deste acto anterior.*
- 3 — *A 2.ª avaliação de um imóvel, como a 1.ª, é um acto de natureza administrativa que substitui este último, pelo que o revoga por substituição (art. 147.º do C.P.A.), independentemente de já ter ou não transcorrido integralmente o prazo legal para impugnação administrativa ou contenciosa da 1.ª avaliação, com fundamento em vícios geradores de anulabilidade.*
- 4 — *Se o acto de primeira avaliação de um imóvel, em que se baseia a inscrição do valor patrimonial de um prédio na matriz, for substituído por outro que fixa valor inferior, o acto de liquidação de Contribuição Autárquica que*

tenha sido efectuado com base no primeiro passa a enfermar de nulidade, por ser acto consequente do primeiro acto de avaliação, não afastando a substituição o facto de segunda avaliação ter sido requerida em conexão com processo de liquidação de sisa.

Recurso n.º 26.426. Recorrente: José Amâncio dos Santos Beleza; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 - JOSÉ AMÂNCIO DOS SANTOS BELEZA impugnou judicialmente a liquidação de contribuição autárquica do ano de 1997, no valor de 538.560\$00.

A impugnação foi julgada improcedente pelo Tribunal Tributário de 1.ª Instância do Porto.

Inconformado, o impugnante interpôs o presente recurso jurisdicional para este Supremo Tribunal Administrativo, apresentando alegações com as seguintes conclusões:

1 - *O Recorrente não se conforma com a decisão do Tribunal "a suo" porquanto entende que o mesmo fez uma incorrecta aplicação e interpretação do direito aos factos.*

2 - *O Recorrente não pode deixar de recorrer do despacho de admissão do recurso que fixa ao mesmo efeito devolutivo.*

3 - *Quando o efeito, atenta a garantia prestada, deveria ser suspensivo.*

4 - *Assim, ao atribuir efeito devolutivo ao recurso o M^{mo} juiz 'a quo' violou o art. 255.º do C.P.T, actual art. 169.º do C.P.P.T. e art. 286.º, n.º 2 do C.P.P.T.*

5 - *Sendo este o momento da sua impugnação nos termos dos arts. 687.º, 687.º, n.º 4, do C.P.C.*

6 - *A primeira notificação que o contribuinte, ora Recorrente, recebe é para efeitos de sisa.*

7 - *A segunda notificação é para efeitos de Contribuição Autárquica, também esta erroneamente fundamentada.*

8 - *O Recorrente passa a ter em curso dois processos ao mesmo tempo, um para efeitos de sisa e outro para efeitos de Contribuição Autárquica.*

9 - *Duas decisões diferentes - valores patrimoniais diferentes - colocam a Administração Fiscal na hipótese de se contradizer, o que aconteceu.*

10 - *O valor de sisa e de Contribuição Autárquica só pode ser apurado com base num único valor patrimonial.*

11 - *A fixação de dois valores patrimoniais resulta em violação do Princípio da Legalidade.*

12 - *O Princípio da Legalidade afere-se pelo Tribunal, a pedido do contribuinte, visando que o mesmo proceda a um reexame da legalidade do acto ou do comportamento administrativo.*

13 - *Ora, o Princípio da Legalidade, o Princípio da Proporcionalidade, o Princípio da Igualdade são todos princípios que fazem parte dos princípios do Estado de Direito em sentido material.*

14 - *Neste sentido ao decidir como decidiu o M^{mo} Juiz violou o art. 46º do C.P.P.T. e art. 5º da Lei Geral Tributária,*

15 - *E art. 103º da Constituição da República Portuguesa.*

Termina pedindo que seja dado provimento ao presente recurso, revogando-se a douta sentença recorrida e atribuindo-se ao mesmo feito suspensivo.

Não foram apresentadas contra-alegações.

Pelo Excelentíssimo Procurador-Geral-Adjunto foi suscitada a questão prévia da deserção do, recurso jurisdicional por intempestividade da apresentação das alegações.

Por despacho do relator foram apreciadas as questões prévias da tempestividade das alegações e do efeito do recurso, sendo elas consideradas tempestivas e sendo atribuído ao recurso efeito suspensivo.

O Excelentíssimo Procurador-Geral-Adjunto emitiu douto parecer em que defende o não provimento do recurso, nos seguintes termos:

Subscrevemos nos seus precisos termos e para todos os efeitos legais a decisão recorrida, já que corresponde a uma correcta interpretação dos factos e aplicação do direito.

Acrescentaremos, porém e em defesa da referida decisão, que o valor a considerar, para efeitos de sisa, se reporta a uma data precisa, ou seja, a da transmissão, tal como resulta do art. 94.º, § 2.º do CIMSISDD.

Dispõe este preceito legal que, tratando-se embora de um único acto avaliativo e porque ele se destina a produzir efeitos em duas sedes distintas - a sisa a contribuição autárquica -, o bem seja avaliado com referência a dois momentos diversos, a saber, o da transmissão e o da avaliação, aquele para ser atendido na sisa, esta para valer na contribuição autárquica.

Sendo assim, o resultado da avaliação feita para efeitos da sisa só se firma na ordem jurídica para efeito da transmissão, mas não para efeitos da contribuição autárquica.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

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

1 - Em 21 /02/96 Helena Maria B. S. Barbosa, na qualidade de gestora de negócios do aquí impugnante, compareceu na 3ª RF de Vila Nova de Gaia a fim de pagar a sisa relativa à compra, pelo preço declarado de 20.000.000\$00, de um prédio urbano composto pela fracção autónoma designada pela letra A correspondente a um armazém no r/ch. com entrada pelo nº 195 do prédio em regime de propriedade horizontal sito na Rua de Santa Apolónia, 195 a 221, da freguesia de Serzedo, concelho de Vila Nova de Gaia, omissis à matriz predial urbana, com a declaração de inscrição apresentada em 11/09/95;

2 - com base nesse termo de sisa - nº 95/96, de 21 /02/96, foi instaurado o processo de avaliação de bens, nos termos do artº 109º do CIMSISDD, ao qual foi atribuído o nº 22/96;

3 - E, a partir da referida declaração de inscrição de 11/09/95 foi efectuada, em 05/03/96, a avaliação do dito imóvel, tendo-lhe sido atribuído o valor patrimonial de 53.856.000\$00, processo nº 2/97;

4 - O impugnante foi notificado do resultado dessa avaliação em 19/02/97;

5 - E, em 24/03/97 requereu 21 avaliação àquele prédio;

6 - Este requerimento foi indeferido por intempestividade despacho de 12/05/97;

7 - Em 17/10/96 foi prestada informação no acima referido pr. nº 22/96, do seguinte teor. - ...já se encontra inscrito na matrizz predial urbana sob o art. 2221 tendo de valor patrimonial 53.856.000\$00;

8 - Com base na diferença de valores foi feita liquidação adicional à Sisa nº 95/96, tendo sido encontrados os seguintes valores:

- Sisa - 3.385. 600\$00;

- Imposto de Selo - 270.848\$00;

9 - Em 07/01 /97 o impugnante foi notificado para pagar a sisa, calculada com base nos valores contidos nos pontos nºs 7 e 8;

10 - Por despacho do Chefe da RF datado de 25/06/97, foi anulada a liquidação contida no ponto nº 8, com fundamento em que tinha sido processada em data anterior à notificação do valor patrimonial que lhe serviu de base, tendo sido concedido ao aquí impugnante o direito a requerer 2ª avaliação para efeitos de sisa;

11 - Em 08/07/97 foi requerida essa 2ª avaliação;

12 - E, em resultado desta, realizada em 12/10/98, no proc. nº 22/96, já mencionado, foi atribuído ao imóvel o valor patrimonial de 41.184.000\$00;

13 - Em 17/11/98 o impugnante pagou a sisa no montante de 2.118.400\$00, acrescida de 169.472\$ de Imposto de Selo, num total de 2.287872\$00 - conhecimento nº 1024/1048;

14 - O impugnante não pagou as colectas de CR do ano de 97, no montante de 538. 860\$00, pelo que foi instaurado o pr. executivo n.º 3581-99/100394.1;

15 - Esta impugnação foi apresentada em 17/08/98.

3 - A questão que é objecto do presente recurso é a de saber se, tendo sido efectuada uma 2.ª avaliação para efeitos de liquidação de sisa, e sendo alterado para menos o valor patrimonial do prédio em relação ao determinado em 1.ª avaliação, o novo valor deve ser considerado para efeitos de liquidação de Contribuição Autárquica, apesar de no processo respectivo não ter sido requerida 2.ª avaliação e o contribuinte ter tido oportunidade de a requerer no processo de liquidação de sisa devido a um erro da Administração tributária cometido neste processo.

Os factos passam-se antes da vigência da L.G.T., que ocorreu em 1-1-1999.

Estabelece o art. 18.º do C.C.A. que a contribuição é liquidada anualmente, em relação a cada município, com base nos valores constantes das matrizes em 31 de Dezembro do ano a que a mesma respeita.

Nos termos do art. 20.º do mesmo Código, na redacção inicial, as liquidações serão officiosamente revistas em resultado de nova avaliação.

Destas normas se conclui, desde logo, que a Contribuição Autárquica deve ser liquidada, em princípio, com base no valor inscrito na matriz em 31 de Dezembro do ano a que ela respeita, mas que, se houver nova avaliação, deverá ser efectuada a revisão officiosa, obviamente para efeito de proceder a nova liquidação com base no valor de contribuição resultante do novo valor.

O facto de não ter sido requerida atempadamente 2.ª avaliação e ela só vir a ser requerida na sequência de uma nova oportunidade de a requerer concedida ao contribuinte na sequência de um erro da Administração tributária praticado no processo de liquidação e sisa, não afecta esta possibilidade.

Na verdade, o chamado caso decidido ou resolvido traduz-se apenas na inadmissibilidade legal de os contribuintes questionarem administrativa ou contenciosamente a legalidade dos actos com fundamento em vícios cuja ocorrência implique anulabilidade.

Mas, esta inadmissibilidade não significa que o acto respectivo se fixe definitivamente na ordem jurídica, pois ele continua a poder ser impugnado contenciosamente, a todo o tempo, com fundamento em inexistência ou vícios geradores de nulidade (art. 134.º do C.P.A., aplicável, por maioria de razão, às situações de inexistência), para

além de poder vir a ser revogado pela Administração, dentro do condicionalismo legal constante dos arts. 139.º a 141.º do mesmo Código.

Por outro lado, os actos de liquidação que têm como pressuposto um acto de avaliação de valor patrimonial são actos consequentes deste, pois um acto administrativo é consequente de acto anterior quando é praticado ou dotado de certo conteúdo em virtude da prática deste acto anterior ⁽¹⁾.

Por isso, mesmo que inicialmente os actos de liquidação baseados em acto de fixação de valor patrimonial não enfermem de vício gerador de nulidade, poderão passar a ficar afectados de vício deste tipo, se for anulado ou revogado aquele acto que deles é pressuposto, como resulta do preceituado na alínea i) do n.º 2 do art. 133.º do C.P.A. ⁽²⁾.

Ora, é precisamente uma situação deste tipo que ocorre no caso em apreço.

Com efeito, foi efectuada uma 2.ª avaliação em que foi determinado um valor diferente do fixado em 1.ª avaliação.

Não se pode entender que esta segunda avaliação efectuada seja válida apenas para efeitos de sisa, como permite, em certas situações, o § 2.º do art. 94.º do C.I.M.S.I.S.D., pois a dupla avaliação que aí se prevê apenas tem lugar quando as condições em que o prédio se encontra sejam diferentes das existentes no momento da transmissão. Tratando-se de imóvel omissis na matriz tinha de ser efectuada, no âmbito do procedimento instaurado para liquidação de sisa, uma avaliação para efeitos dessa inscrição, como resulta do preceituado naquele § 2.º do art. 94.º e no art. 109.º do mesmo Código, sendo essa avaliação que foi efectuada, como resulta do ponto 2 do probatório.

Sendo concedida ao interessado, por decisão administrativa, uma nova oportunidade de requerer a 2.ª avaliação, no âmbito do mesmo procedimento previsto no art. 109.º, esta possibilidade não pode deixar de ter repercussão no valor da inscrição matricial, cuja fixação é o objectivo desse procedimento.

A 2.ª avaliação de um imóvel, como a 1.ª é um acto de natureza administrativa que substitui este último, pelo que o revoga por substituição (art. 147.º do C.P.A.), independentemente de já ter ou não transcorrido integralmente o prazo legal para impugnação administrativa ou contenciosa da 1.ª avaliação, com fundamento em vícios geradores de anulabilidade.

Assim, os actos de liquidação consequentes desta 1.ª avaliação revogada, passam a estar afectados por nulidade, pelo que administração tributária deve dela conhecer, em conformidade com o preceituado

⁽¹⁾ Neste sentido, podem ver-se os seguintes acórdãos da Secção do Contencioso Administrativo deste Supremo Tribunal Administrativo:

- de 5-1-1996, proferido no recurso n.º 25038, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 15-4-99, página 8178;

- de 5-12-1996, proferido no recurso n.º 30866, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 15-4-91, página 8184;

- de 26-5-1998, proferido no recurso n.º 41772;

- de 10-11-1998, do Pleno, proferido no recurso n.º 34873;

- de 8-7-1999, proferido no recurso n.º 31932-A;

- de 4-11-1999, do Pleno, proferido no recurso n.º 23403-B;

- de 6-4-2000, proferido no recurso n.º 41906-A.

⁽²⁾ Na relação tributária, estabelecida entre o contribuinte e a administração tributária, não há terceiros interessados na manutenção do acto consequente, pelo que não se verifica a excepção prevista nesta norma.

no n.º 2 do art. 134.º do C.P.A., independentemente de já ter decorrido o prazo para impugnação destas liquidações ou da 1.ª avaliação com fundamento em vícios geradores de anulabilidade.

Pelo exposto, conclui-se que a liquidação de Contribuição Autárquica relativamente ao ano de 1997, assentando no valor fixado em U avaliação e não no valor constante da inscrição matricial, resultante da 2.ª avaliação, enferma de nulidade.

Termos em que acordam em

- conceder provimento ao recurso jurisdicional;

- revogar a sentença recorrida;

- declarar nula a liquidação de Contribuição Autárquica impugnadas.

Sem custas, por a Fazenda Pública estar isenta (art. 2.º da Tabela de Custas).

Lisboa, 17 de Abril de 2002. — *Jorge de Sousa* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Vitor Meira*.

Acórdão de 17 de Abril de 2002.

Assunto:

Liquidação anulada. Juros indemnizatórios. Acção para reconhecimento de direito. Propriedade do meio processual.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — *A acção para reconhecimento de direito não é o meio processual adequado para pedir a condenação da Administração no pagamento de juros indemnizatórios, na sequência de anulação judicial de acto tributário de liquidação, em processo impugnatório em que esse pedido não foi formulado.*

2 — *Verificando-se a impossibilidade de convalidação do processo para a forma adequada, o erro na forma de processo, que em processo judicial tributário é de conhecimento oficioso, importa a anulação de todo o processo.*

Recurso n.º 26 470. Recorrente: SOVIAL — Sociedade de Viaturas de Aluguer, L.ª; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Juiz Cons.º Dr. Baeta de Queiroz.

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

1.1. SOVIAL — SOCIEDADE DE VIATURAS DE ALUGUER, L.ª, com sede em Lisboa, recorre do acórdão do Tribunal Central Administrativo que confirmou a sentença da 1.ª instância que, por sua vez, julgara improcedente a acção mediante a qual pretendia ver re-

conhecido o seu direito a juros compensatórios, relativos ao pagamento, que fez, de contribuição industrial e acréscimos.

Formula as seguintes conclusões:

“1ª

A revogação do acto tributário, quando não é revisto officiosamente pela entidade que praticou o acto, mas por órgão exterior à própria Administração Fiscal, tem sempre por base um vício (seja erro de direito seja erro de facto) que afecta a sua legalidade;

2ª

A anulação do acto tributário em causa origina o restabelecimento da relação jurídica inicial, impondo ao Estado, Sujeito Activo da referida relação, que se coloque na situação anterior à prática do acto levado a efeito com manifesta violação do princípio da interpretação declarativa das leis, restituindo o que indevidamente recebeu e indemnizando a ora Recorrente, sujeito passivo da mesma relação, do prejuízo que sofreu pelo pagamento de uma prestação a que não estava obrigado.

3ª

Fazer depender a restituição de juros indemnizatórios ao contribuinte, da existência de erro de facto imputável aos serviços, tal como vem definido no § 1.º do art. 140º do CCI, afastando o Estado do dever de indemnizar a quando da constatação de erro de direito praticado na liquidação, constitui uma violação das garantias dos contribuintes ao direito de serem indemnizados pelo pagamento de um imposto que não tinham o dever de pagar.

4.ª

Porém, constata-se que, quando se trata de ressarcir a Fazenda com juros por erro imputável ao contribuinte, o mesmo diploma legal não faz qualquer restrição ao erro de facto, ou, quando procede à liquidação adicional nos casos em que resultou prejuízo para o Estado, faz referência a qualquer tipo de erro, seja de facto seja de direito, respectivamente nos artigos 93º e 90º do mesmo Código.

5ª

Com efeito, se os juros compensatórios são devidos ao Estado por erro de direito imputável ao contribuinte, do mesmo modo se deverão pagar juros indemnizatórios ao contribuinte quando este efectuou o pagamento do imposto por erro de direito imputável aos serviços, sob pena de se preterir o princípio da igualdade perante a lei.

6.ª

Ora, o douto Acórdão recorrido, ao determinar que não deverá reconhecer-se ao ora Recorrente o direito a receber juros indemnizatórios, quando se encontra provado que houve erro praticado pela Administração Fiscal que conduziu a uma liquidação indevida

do imposto e a uma arrecadação ilegal do mesmo, e se constata existirem normas que impõem ao contribuinte a obrigação de pagar juros indemnizatórios quando este pratique erro de direito, coloca a ora Recorrente numa posição de desigualdade perante o sujeito activo da relação jurídica tributária.

7ª

Assim decidindo, o douto Aresto recorrido violou a garantia da Recorrente ao direito de ser tratada com igualdade, princípio definido na Constituição da República Portuguesa, devendo rejeitar-se a interpretação constante do § 1.º do art. 140º que restringe o pagamento de juros indemnizatórios aos contribuintes quando somente ocorre erro de facto imputável à Administração Fiscal, mas já não assim se se estiver perante um erro de direito.

8.ª

Foi, assim violada a disposição contida no art. 13º da Constituição da República Portuguesa e deverá rejeitar-se a interpretação que restringe a restituição de juros indemnizatórios ao erro de facto imputável aos serviços”.

1.2. A Fazenda Pública, contra-alegando, dá por reproduzidas as alegações que proferira perante o Tribunal Central Administrativo, nas quais defendera o não provimento do recurso para ali interposto.

1.3. A Ex.ª Procuradora-Geral-Adjunta junto deste Tribunal é de parecer que o recurso merece provimento, “face à inconstitucionalidade da norma do art. 140º, § 1º, do C.C.I.”.

1.4. O processo tem os vistos dos Ex.ªs Juizes-Adjuntos.

2. A matéria de facto vem assim fixada:

“1.

A ora A., então na condição de impugnante, apresentou oportuna (23.12.55) impugnação judicial contra o acto de liquidação da contribuição industrial do ano de 1986, levado a cabo pela RF do 4º BF de Lisboa, pela quantia de 49.061.449\$00, a que acresciam juros compensatórios no montante de 11.793.567\$00, com os fundamentos vertidos na p.i. que se encontra fotocopiada a fls. 13/18 destes autos e que aqui se dão por integralmente reproduzidos.

2.

Em 24.10.1988, através do conhecimento único nº 14.240, a ora A. efectuou o pagamento da contribuição industrial e juros indicados em 1, no total de 60.855.016\$00.

3.

Tendo sido julgada improcedente, na 18 instância, a impugnação judicial referida em 1, por douto acórdão do STA, datado de 12.1.1994, foi concedido provimento ao recurso interposto pela aqui A., o qual,

revogando a decisão recorrida, julgou a impugnação procedente e anulou a liquidação impugnada.

4.

O mandatário judicial da A. foi notificado do teor do acórdão em apreço no dia 17.1.1994, o qual transitou em julgado.

5.

Em 4.8.1994, por cheque, a partir da Direcção Geral do Tesouro, a A. recebeu o montante global de 60.855.016\$00, correspondente a liquidação identificada em 1. e 2., anulada pela decisão a que se alude em 3.”

3.1. A recorrente intentou “contra a Administração Fiscal, personalizada na Direcção-Geral das Contribuições e Impostos”, a presente acção para reconhecimento do seu direito a receber juros compensatórios sobre a quantia que em 24 de Outubro de 1988 pagou indevidamente, de contribuição industrial, liquidada por acto tributário que este Supremo Tribunal Administrativo anulou, por ilegal, mediante acórdão de 12 de Janeiro de 1994.

Alegou, em abono da sua pretensão, que, reconhecido, pelo referido aresto, o erro cometido pela Administração Fiscal, lhe são devidos aqueles juros, por força do disposto nos artigos 140º, § 1º, do Código da Contribuição Industrial, 19º, alínea d), e 24º, nº 1, estes últimos do Código de Processo Tributário.

Não obstante, a Administração Fiscal emitiu e entregou-lhe dois cheques, cujo montante corresponde à contribuição paga, acrescida dos juros compensatórios também liquidados a favor do Estado, que igualmente pagara. Mas nada lhe entregou de juros compensatórios contados a seu favor.

O tribunal tributário de 1ª instância que em primeiro grau apreciou e decidiu a causa fê-lo de modo desfavorável à ora recorrente, por entender que o erro imputável à Administração que confere direito ao pagamento de juros indemnizatórios (neste pormenor corrigindo a nomenclatura usada pela autora) é o de direito, mas não já o de facto, sendo que, no caso, nem sequer se retira do acórdão do Supremo Tribunal Administrativo que anulou o acto “a determinação expressa da existência de (qualquer) erro imputável aos serviços da AF responsáveis pela liquidação anulada”.

O Tribunal ora recorrido, embora declarando aderir ao parecer do Ministério Público, que suscitara o erro na forma de processo, não decidiu desta questão, antes, confirmou a sentença da 1ª instância, considerando que aplicável ao caso é o artigo 140º, § 1º, do Código da Contribuição Industrial, em cujos termos só o erro de facto imputável aos serviços, e não o de direito, os faz incorrer na obrigação de pagamento de juros indemnizatórios.

A discordância da recorrente assenta, no essencial, em que é inconstitucional o § 1º daquele artigo 140º, interpretado conforme o fez o Tribunal recorrido, por violação do princípio da igualdade, já que todo o erro do contribuinte, seja de facto, seja de direito, o torna incurso na obrigação de prestar juros compensatórios.

Esta a única questão colocada à nossa consideração.

Antes, porém, e por dever de ofício, importa abordar a questão da propriedade do meio escolhido pela recorrente para fazer valer a sua pretensão em juízo.

3.2. Como é hoje jurisprudência quase pacífica, a acção para reconhecimento de um direito, não sendo, como inicialmente se entendeu, um meio “residual”, é, todavia, um meio processual complementar dos demais, de que há-de lançar-se mão quando não exista meio processual específico, expressamente previsto para a situação, que permita ao particular obter uma efectiva tutela judicial dos seus direitos.

É o que estabelece o artigo 69º, nº 2, da Lei de Processo nos Tribunais Administrativos (LPTA), em cujos termos “as acções só podem ser propostas quando os restantes meios contenciosos, incluindo os relativos à execução de sentença, não assegurem a efectiva tutela jurisdicional do direito ou interesse em causa”.

Ora, este Tribunal vem entendendo, de modo unívoco, que o pedido de juros indemnizatórios deve ser feito no processo de impugnação judicial do acto de liquidação, a tal não obstando tratar-se de um meio processual que se configura como um recurso contencioso de anulação.

Deste jeito, a ora recorrente, ao não ter obtido, naquele processo, a declaração judicial de que lhe eram devidos juros indemnizatórios, perdeu a oportunidade de ver reconhecido o seu direito a eles. E, devendo o pedido de juros indemnizatórios ser formulado na impugnação judicial do acto de liquidação, a acção para reconhecimento de direito não é meio adequado para obter aqueles juros, uma vez que a impugnação judicial confere plena tutela jurisdicional ao direito invocado pela recorrente.

Configura-se, assim, um erro na forma do processo, por o adequado para obter a declaração do direito não ser o escolhido pela autora, erro esse que é de conhecimento oficioso, à luz do disposto no artigo 98º nº 4 do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aqui aplicável por força do que estatui o artigo 12º da Lei nº 15/2001, de 5 de Junho.

Por outro lado, não há qualquer possibilidade de aproveitar a petição inicial no presente processo, como ampliação do pedido na impugnação judicial do acto de liquidação, posto que tal. impugnação está definitivamente julgada.

Noutra perspectiva, pode pretender-se que as sentenças dos tribunais administrativos e fiscais - e estamos, aqui, perante uma decisão judicial, proferida pelo Supremo Tribunal Administrativo, que anulou o acto tributário de liquidação -, são executáveis, nos termos do disposto nos artigos 95º e 96º da LPTA e 5º a 12º do Decreto-Lei nº 256-A/77, de 17 de Junho.

Visa esse processo a definição, pelos tribunais, dos actos e operações em que deve consistir a execução do julgado ou, verificando-se causa legítima da sua inexecução, a fixação da indemnização pelos prejuízos resultantes de tal inexecução.

No nosso caso, e no critério da recorrente, a Administração Fiscal só parcialmente deu cumprimento à decisão judicial anulatória, porquanto, tendo, embora, restituído as quantias que, a título de imposto e juros compensatórios, o levava a pagar, indevidamente, não satisfaz juros indemnizatórios, relativos ao período de tempo durante o qual se viu privado de tais quantias.

Poderia, pois, parecer que a recorrente, da acção autora, tinha ao seu alcance, para alcançar o seu desiderato, o meio processual da execução da decisão judicial. Como assim, o constatado erro na forma de processo conduziria, apenas, à convolação, seguindo-se, an-

tes, os termos do processo de execução de julgados, aproveitando-se o processado na medida em que for aproveitável, e praticando-se, tão só, os actos próprios da forma adequada.

A luz do artigo 96º da LPTA, a petição, aproveitada como petição de execução de julgado, seria tempestiva, já que deu entrada em 9 de Março de 1995, datando a decisão judicial a executar de 12 de Janeiro de 1994.

Mas duas razões há para que não possa ser assim:

Por um lado, e como se disse já, o entendimento deste Tribunal é no sentido de que, antes do início da vigência da Lei Geral Tributária — 1 de Janeiro de 1999 —, o pedido de juros indemnizatórios devia ser formulado na impugnação judicial do acto de liquidação, sendo impróprio o meio da execução do julgado para o manifestar.

Por outro lado, o interessado na execução do julgado deve, colocado face ao incumprimento, ou ao deficiente cumprimento, da Administração, formular o pedido perante ela, só depois, em caso de invocação de causa legítima de inexecução, ou de não execução integral, podendo recorrer aos tribunais. É o que resulta do estabelecido nos artigos 5º, nº 1, e 7º, nº 1, do Decreto-Lei nº 256-A/77.

Este procedimento não foi, no caso, seguido pela recorrente, pelo que também como petição nos termos do nº 2 do artigo 7º referido não pode a sua petição ser aproveitada.

É, pois, inviável a convalidação, o que vale por dizer que é insanável o erro na forma do processo, que, conseqüentemente, é nulo, nulidade que aqui se declara — cfr. os artigos 98º do CPPT e 206º, nº 2, do Código de Processo Civil.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juízes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em, julgando verificada a nulidade consistente em erro na forma do processo, anular todo o processo.

Custas a cargo da recorrente, nas instâncias e neste Supremo Tribunal Administrativo, fixando-se, aqui, a procuradoria em 50%.

Lisboa, 17 de Abril de 2002. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Benjamim Rodrigues* — *Fonseca Limão*.

Acórdão de 17 de Abril de 2002.

Assunto:

Oposição à execução fiscal. Caso julgado. Prescrição da obrigação do gerente por dívida da sociedade à segurança social. Poderes de cognição do Supremo Tribunal Administrativo.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — *O decidido em um processo de oposição a execução fiscal que reverteu contra o mesmo gerente de uma mesma sociedade, não faz caso julgado numa outra oposição, deduzida pelo mesmo gerente, contra uma outra execução fiscal, por dívida diferente das executadas naquela primeira execução.*

2 — *Não se configurando como responsabilidade civil aquiliana a do gerente pela dívida da sociedade à Segurança Social, a sua obrigação prescreve nos prazos estabelecidos nas leis tributárias, e não no do artigo 498º, nº 1, do Código Civil.*

3 — *Num processo de oposição à execução fiscal, julgado, em primeiro grau, por um tribunal tributário de 1.ª instância, o Supremo Tribunal Administrativo não pode estabelecer factualidade nova, ou diversa da fixada pelas instâncias, nem confrontar com os do recorrente os juízos de valor por elas formulados sobre factos.*

Recurso n.º 26 544. Recorrente: Jacinto António Rodrigues. Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Ex.ºmº Juiz Conselheiro Dr. Baeta de Queiroz.

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

1.1. JACINTO ANTÓNIO RODRIGUES, residente na Amadora, recorre do acórdão do Tribunal Central Administrativo que, negando provimento ao recurso interposto da decisão da 1ª instância, a confirmou, assim mantendo o julgamento de improcedência da oposição à execução fiscal que contra si revertera, enquanto responsável subsidiário, na qualidade de gerente da inicialmente executada LIDERMAR, LDA.

Formula as conclusões seguintes:

«1ª O presente recurso de agravo vem interposto da douta sentença proferida pelos Senhores Juízes Desembargadores da 2ª Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, nos autos de oposição a que se refere o Processo nº 4.768/01, negando provimento ao recurso e confirmando a sentença recorrida.

2ª Dos três processos de execução fiscal que foram mandados reverter contra o Recorrente, idênticos quanto à sua natureza, apenas o presente processo foi julgado improcedente.

3ª Em qualquer dos processos os Digníssimos Magistrados do Ministério Público pronunciaram-se no sentido de as oposições serem julgadas procedentes no que foram acompanhados pelos Meritíssimos Juízes nas suas douts sentenças (fls. 353 a 362).

4ª As testemunhas inquiridas em qualquer daqueles referidos processos foram as mesmas do processo *sub judice*.

5ª As testemunhas inquiridas fizeram convergir os seus depoimentos:

- abonando a actuação do Recorrente enquanto gerente, no sentido de ser uma pessoa honrada, séria, diligente e empenhada em resolver as dificuldades da devedora originária;

- apontando causas exógenas para o incumprimento a criação da Sociedade MAREMAR e a concomitante saída dos gerentes Arroio e Alves que para a mesma foram trabalhar, levando consigo quase todos os clientes e praticando preços abaixo do custo, fazendo concorrência desleal, com o objectivo de arruinar financeiramente a LIDERMAR (fls. 216, 217, 246, 273 e 274);

- excluindo a culpa do Recorrente.

6ª Na execução que deu origem ao processo nº 67/97, fls. 353, o Meritíssimo Juiz fez assentar a sua douta decisão de julgar o Oponente parte ilegítima na execução, na ilisão da presunção de culpa

por parte daquele, fundamentando-a em dois pressupostos: (1) não ser o próprio devedor que figura no título executivo e (2) não ser responsável pelo pagamento da dívida, consubstanciando o «terceiro tipo de ilegitimidade» a que aludem os Senhores Juizes Conselheiros ALFREDO JOSÉ DE SOUSA/JOSÉ DA SILVA PAIXÃO.

7ª Na execução que originou o processo nº 68/97, fls. 358, o Meritíssimo Juiz considerou na douda sentença que:

- “O oponente exerceu uma gerência zelosa e diligente e, também, que a diminuição do património se ficou a dever a causas exógenas, concretamente à concorrência desleal de uma outra empresa, factores alheios à actuação do oponente”.

- “O oponente conseguiu demonstrar a ausência de culpa na gerência da sociedade executada, afastando os pressupostos da responsabilidade subsidiária previstos no artigo 13º do CPT, pelo que, julgou aquele mesmo Oponente parte ilegítima”.

8ª Tendo em conta a identidade da prova produzida em qualquer dos processos referidos, a natureza da dívida e o período da mesma, que é contínuo num caso e se sobrepõe noutro, mal se compreende que o presente processo tenha tido em 2ª instância e perante as sentenças juntas, decisão diferente.

9ª Mesmo admitindo não estarmos perante a excepção de caso julgado, ainda assim, há que reconhecer a existência de grande similitude entre os três processos: a natureza das dívidas e as datas das mesmas.

10ª “Para que haja identidade do pedido entre duas acções não é necessária uma rigorosa identidade formal entre um e outro, bastando que sejam coincidentes o objectivo fundamental de que depende o êxito de cada uma delas.

11ª Abonar a conduta e isentar de culpa o gerente Recorrente em dois processos por dívidas ao Estado, que contra si foram mandados reverter, e vir a responsabilizá-lo por dívidas da Sociedade devedora originária num terceiro de idêntica natureza em que os pressupostos e as datas de ocorrência são idênticos, parece não ser razoável nem aceitável nem de justiça.

12ª O que determinou a impossibilidade da sociedade devedora originária satisfazer algumas dívidas ao Estado e à Segurança Social, bem como a variadíssimos outros credores foram causas exógenas impossíveis de contornar pelo Recorrente.

13ª A conduta do Recorrente revê-se no doudo Acórdão de 03-02-1998 da Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, Recurso nº 202/97, e onde, sumariamente, se diz:

“I - O gerente age com a diligência de um bom pai de família, se face à situação económica e financeira difícil em que encontrou a empresa, quando nomeado, tentou recuperá-la, pelos seus próprios meios, com algum sucesso em termos de resultados, que lhe criou expectativas de viabilização, mas se revelou insuficiente para enfrentar uma conjuntura de mercado interno e internacional adversa, acabando por ter de requerer, algum tempo depois, processo especial de recuperação da empresa.

II - O eventual erro na avaliação das verdadeiras capacidades da empresa não configura, só por si, actuação culposa do gerente, ainda que a título de negligência, mas, quanto muito, simples erro nas previsões, que é sempre susceptível de existir numa actividade de risco, como é a empresarial.

III - O artº 13º do CPT exige um nexo de causalidade entre a insuficiência do património social e a actuação do gerente, não re-

levando, para o efeito, a eventual culpa deste no não cumprimento das obrigações fiscais exequendas, se se provar que não teve culpa naquela insuficiência.”

14ª O Oponente através da prova documental e do depoimento das testemunhas arroladas, logrou fazer a prova da sua falta de culpa na insuficiência do património da devedora originária para a satisfação dos débitos fiscais.

15ª «A culpa deve aferir-se pela diligência de um bom pai de família, em face das circunstâncias do caso concreto e em termos de causalidade adequada, a qual não se refere ao facto e ao dano isoladamente considerados, mas ao processo factual que, em concreto, conduziu ao dano» (Acórdão de 11/01/2000 do T.C.A., Secção de Contencioso Tributário, Proc. Nº 2480/99).

16ª O Recorrente actuou como um bom pai de família, como um gestor diligente e criterioso, já que as causas que estiveram na origem da insuficiência económica por parte da sociedade inicialmente executada para solver as suas dívidas, foram exógenas à mesma, não passíveis de poderem ser controladas ou obviadas pela gerência e comuns aos três processos.

17ª A conduta do Recorrente, enquanto gerente, não merece, por consequência, a mais leve censura, difícil se tornando tomar opções diferentes, actuando como um bom pai de família, bem evidenciado, aliás, no depoimento prestado pelas testemunhas (fls. 216 e 217, 246 e 273 a 274) e na restante documentação junta aos autos.

DA PRESCRIÇÃO:

18ª A dívida exequenda reporta-se a contribuições e juros ao Centro Regional da Segurança Social de Lisboa, referentes ao período compreendido entre Dezembro/92 e Novembro/93, no montante global de Esc. 3.089.192\$00, sendo o devedor originário a LIDERMAR - Indústria de Artigos Impermeáveis, Insufláveis e Náuticos, L.^{da}

19ª Decorridos mais de 3 (três) anos sobre a notificação da liquidação e a citação do ora oponente, vê-se este confrontado com uma dívida pela qual não é responsável e que está já prescrita.

20ª A dívida de contribuições reporta-se ao período compreendido entre Dezembro/92 e Novembro/93 e o ora recorrente foi citado em 12 Dezembro 1996 (fls. 170), tendo decorrido, desde a data de liquidação das contribuições à Segurança Social e a citação da oponente mais de 3 (três) anos.

21ª Tendo os autos estado parados mais de 3 anos por facto que não é imputável ao oponente nem à devedora originária - a LIDERMAR, LDA. - prescreveu o direito que a exequente pretendia fazer valer, prescrição que para os devidos e leais efeitos se invoca.

22ª Segundo a doutrina, estruturalmente a relação jurídica entre o exequente, por um lado, e o ora recorrente - gerente da devedora originária -, por outro, desde que estejam aí presentes os pressupostos da responsabilidade, reveste a natureza de uma relação jurídica potestativa e, por esse facto, aplicar-se-á a “duplicidade de prazos” prevista no artigo 498º do Cód. Civil:

I) O direito potestativo de constituir o vínculo de responsabilidade prescreve em três anos, uma vez constituído;

II) A situação de responsabilidade no seu todo sujeita-se à prescrição ordinária.

23ª Reunidos os requisitos da responsabilidade civil dos gerentes - independentemente do “desconhecimento da pessoa do responsável e da extensão dos danos” - e desde que o Fisco responsabiliza o

gerente, surge um vínculo de responsabilidade obrigacional subsidiário em que o direito potestativo do exequente, de responsabilizar o gerente, prescreve em três anos, nos termos do artigo 498º, nº 1, do Cód. Civil.

24ª «O facto de o direito a exigir a responsabilização dos gerentes ficar sujeito a um prazo de prescrição mais curto justifica-se por razões de certeza e segurança jurídica, ... cuja prova se torna cada vez mais difícil à medida que o tempo decorre...».

25ª Após a entrada em vigor do Decreto-Lei nº 68/87, de 9 de Fevereiro, «... e, também, à luz do novo Código do Processo Tributário parece claro que o regime do artigo 498º do Código Civil é aplicável às obrigações de responsabilidade tributária dos gerentes ou administradores».

26ª «Após a entrada em vigor do Decreto-Lei nº 68/87, de 9 de Fevereiro, «... e, também, à luz do novo Código do Processo Tributário, parece claro que o regime do artigo 498º do Código Civil é aplicável às obrigações de responsabilidade tributária dos gerentes ou administradores».

27ª O Decreto-Lei nº 68/87, de 9 de Fevereiro, veio «... subordinar a responsabilidade tributária dos gerentes ou administradores ao regime do artigo 78º do Código das Sociedades Comerciais. Ora, nesta sede, é de verdadeira responsabilidade aquiliana que se trata, pelo que não sofre dúvida que a responsabilidade dos gerentes ou administradores para com os credores sociais está sujeita ao regime de prescrição do artigo 498º do Código Civil.».

28.ª « ... Parece inquestionável que, a partir do momento em que a responsabilidade tributária dos administradores ou gerentes ficou submetida ao regime do artigo 78º do Código das Soc. Comerciais, também passou a ficar sujeita ao regime prescricional do artigo 498º do Cód. Civil, pois este regime é inerente àquele, faz parte dele, integra-o.»

29ª «A jurisprudência já reconheceu, a propósito do ónus da prova da culpa que, na vigência do Decreto-Lei nº 68/87, de 9 de Fevereiro, se aplica o regime constante do artigo 487º do Cód. Civil;

assim, se a remissão feita pelo Decreto-Lei em causa para o artigo 78º do Código das Soc. Comerciais envolve a aplicação do artigo 487º do Cód. Civil, então, também tem de envolver a do artigo 498º do mesmo Código.».

30ª «... Desde a, entrada em . vigor do Decreto-Lei nº 68/87, de 9 de Fevereiro, as obrigações de responsabilidade tributária dos gerentes ou administradores passaram a prescrever, por força do artigo 498º do Cód. Civil, no prazo de três anos, contados da data em que o Estado ou as Instituições de Segurança Social tiveram conhecimento do direito de que eram titulares sobre aqueles...».

31ª A prescrição é excepção peremptória que importa a absolvição do pedido (cf. arts. 496º e 493º, nº 3, ambos do Cód. Proc. Civil, por remissão do artº 2º do Cód. Proc. Tributário).

DO CASO JULGADO:

32ª O ora recorrente foi parte, na qualidade de responsável subsidiário, nos seguintes autos de oposição transitados em julgado:

a) 2º Juízo, 1ª Secção - Proc. nº 67/97 do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa, por dívida de I.V.A. e respectivos juros compensatórios (fls. 354) referentes aos anos de 1989, 1993 e 1994, no montante de Esc. 1.232.297\$00;

b) 1º Juízo, 1ª Secção - Proc. nº 68/97 do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa, por dívida de contribuições à Segurança Social

e juros (fls. 358) referentes aos anos de 1991 e 1992, no montante de Esc. 1.215.798\$00.

33ª Nos autos referidos na conclusão anterior a devedora originária era, também, a LIDERMAR - Indústria de Artigos Impermeáveis e Náuticos, L.da, sendo os fundamentos, pressupostos e testemunhas, rigorosamente, os mesmos.

34ª Naqueles autos:

a) Os sujeitos eram, por um lado, a Fazenda Pública; Por outro, o ora Recorrente Jacinto António Rodrigues;
b) O pedido, no primeiro caso, reportava-se a I.V.A.; no segundo caso, a contribuições à Segurança Social;
c) A causa de pedirem qualquer deles: a falta de pagamento do imposto e contribuições referidas nas douts sentenças, juntas aos autos a fls. 353 a 362;

d) Em qualquer dos processos o devedor originário era a LIDERMAR - Indústria de Artigos Impermeáveis e Náuticos, Lda

e) Qualquer daqueles referidos processos foi julgado, tendo em qualquer deles o Oponente e ora Recorrente sido considerado parte ilegítima e sendo absolvido da instância, como se pode ver das douts sentenças, transitadas em Meado, juntas aos autos a fls. 353 a 362 que se dão por reproduzidas para todos os efeitos que possam aproveitar.

35ª As decisões constantes das sentenças juntas aos autos a fls. 353 a 362, constituem, a nosso ver, força de caso julgado, relativamente à sentença de que ora se recorre.

36ª É através da tríplice identidade - de sujeitos, do pedido e da causa de pedir - que se define a extensão do caso julgado.

37ª No presente processo (o terceiro e último dos dois instaurados contra o Recorrente), há identidade de sujeitos, de pedido e de causa de pedir, relativamente aos dois processos anteriores acima referidos.

38ª Seria de enorme injustiça e de difícil compreensão que a presente acção viesse a ter decisão final diferente das anteriores.

39ª «I - O caso julgado pretende evitar não uma colisão teórica da decisão, mas a contradição de julgados, a existência de decisões concretamente incompatíveis.

II - A lei exige para que exista caso julgado que se verifique a identidade de pedidos, a similitude de pretensões do autor e de efeitos jurídicos por ele pretendidos.

III - Existindo identidade subjectiva, sendo idêntico o efeito jurídico pretendido e sendo também idêntica a causa de pedir numa e noutra acção, a sentença proferida na primeira acção transitada em julgado tem força obrigatória no processo e fora dele, não podendo um outro tribunal ser colocado na alternativa de contradizer ou reproduzir a decisão (Ac. STJ, de 17.02.1994, in *BMI*, 434º-580)».

40ª «Para que haja identidade do pedido entre duas acções não é necessária uma rigorosa identidade formal entre um e outro, bastando que sejam coincidentes o objectivo fundamental de que dependa o êxito de cada uma delas».

41ª «O caso julgado, tornando a decisão, em princípio, imodificável, visa exactamente garantir aos particulares o mínimo de certeza do Direito ou de segurança jurídica indispensável à vida de relação.»

42ª O caso julgado é, actualmente, excepção dilatória Que importa a absolvição da instância (cf. arts. 494º, alínea e), e 493º, nº 2, ambos do Cód. Proc. Civil, por remissão do artº 2º do Cód. Proc. Tributário), o que, desde - já, se requer.

43ª Caso esse douto Tribunal entenda que não estamos, no caso sub judice, comparativamente com os julgados, juntos aos autos a fls. 353 a 362, perante excepção de caso julgado, não deixará de sopesar e levar em conta na decisão a similitude existente entre o processo sob recurso e os restantes dois processos, transitados em julgado, em presença.

44ª Seria, a nosso ver, de enorme injustiça e de difícil compreensão que a presente acção viesse a ter decisão final diferente da contida nas restantes duas doudas sentenças juntas aos autos a fls. 353 a 362.

45ª No doudo Acórdão sob recurso foi entendido que, contrariamente ao alegado, “não se verifica . . . a aludida excepção do caso julgado” por tanto, a dívida de IVA como a da Segurança Social reportarem a períodos diferentes.

46ª É verdade que as dívidas dos processos de execução mandados reverter contra o aqui Recorrente e juntos aos autos a fls. 353 a 362 se reportam num caso, Proc. Nº 68/97, á dívidas dos anos de 1991 e 1992 e, no outro caso, Proc. Nº 67/97, a dívidas dos anos de 1993 e 1994.

47ª Reportando-se a dívida constante do processo sob recurso a um período intermédio compreendido entre DEZ/92 e NOV/93, forçoso será concluir que o Recorrente também neste período foi um gestor diligente e criterioso, que actuou como um bom pai de família, à semelhança dos outros períodos referidos, não tendo culpa na insuficiência do património da devedora originária para a satisfação dos débitos fiscais.

48ª Passou-se no período a que a dívida se reporta rigorosamente o mesmo que nos períodos constantes dos processos e sentenças referidos acima que antecederam e posteceram o do presente processo e em que a gerência do Recorrente foi abonada. sendo absolvido e considerado em qualquer deles parte ilegítima.

49ª Não faria sentido que o presente processo merecesse decisão diferente daqueles outros julgados e transitados.

DO ERRO DE JULGAMENTO DA MATÉRIA DE FACTO DA MATÉRIA REFERENCIADA NA CONCLUSÃO 2ª (FLS. 10):

50ª As ilações tiradas no doudo Acórdão de que “o relatório em questão reflecte a situação da LIDERMAR à data em que o recorrente passou a exercer as funções de Gerência que estão na base da reversão da execução contra a sua pessoa” são, salvo o devido respeito, erradas.

51ª É óbvio que se o Recorrente, à data em que passou a exercer as funções de gerência, tivesse encontrado a sociedade devedora originária com uma sã situação económicofinanceira, naturalmente, que compromissos supervenientes teriam sido honrados.

52ª Só o desconhecimento de elementares regras de economia de empresa pode levar a ignorar ou considerar irrelevante que a situação existente em dado momento numa empresa não acarreta consequências futuras.

53ª O relatório de auditoria espelha isso mesmo: uma péssima situação económico-financeira à data em que o recorrente passou a exercer funções e que, não obstante o esforço desenvolvido, não conseguiu ultrapassar a situação, dando-se aqui por reproduzido o sumário do doudo Acórdão transcrito na conclusão 13ª.

54ª Foi a saída para empresa concorrente, dos sócios-gerentes António Arroio e José Augusto Alves, imediatamente antes do início das funções do Recorrente (em Janeiro de 1992), levando consigo, entre outros, o ficheiro de clientes e os moldes, que provocou a queda

abrupta das vendas, passando de 62.940 contos em 1991, para 22.268 contos em 1992, cerca de 65%, portanto.

55ª Admite-se, que a diminuição patrimonial se tenha operado. Não pode nem deve, todavia, é ser assacada, a título de culpa, à gerência do Recorrente.

56ª O gerente recorrente tudo fez para salvar a Empresa devedora originária. Causas puramente exógenas ao desempenho da gerência do Recorrente e já referidas e reconhecidas, até, em douda sentença (fls. 353 a 362), em processo similar, contribuíram decisivamente para que o Recorrente não conseguisse levar a nau a bom porto, mas lograsse, todavia, afastar a culpa.

57ª A data do início de funções por parte do gerente recorrente já o património da devedora originária era insuficiente à cobertura dos créditos sociais.

58ª E para se concluir ser relevante a situação em que a executada originária se encontrava à data em que o Recorrente passou a exercer a gerência, basta atentar nas doudas sentenças juntas (fls. 353 a 362), concluindo-se, também, já, nessa altura, ser o património insuficiente à cobertura dos créditos sociais, entre os quais a Segurança Social, mantendo-se e agravando-se pelas razões descritas durante o período de gerência do Recorrente.

59ª A matéria do relatório de auditoria deveria, por consequência, ter sido levada ao probatório... e não foi.

DA MATÉRIA REFERENCIADA NAS CONCLUSÕES 3ª E 4ª (FLS. 412):

60ª Considera o doudo Acórdão a fls. 312 que: “... a obrigação de responsabilidade do recorrente, nada tem a ver com a sua honradez, o facto de ser comerciante sério e homem de palavra, conceitos estes que, aliás, nunca foram, por qualquer forma, postos em causa nos autos.”

Assim sendo,

61ª A obrigação de responsabilidade, em si, embora podendo não ter a ver com os predicados atribuídos e reconhecidos ao Recorrente, e uma vez que estes nunca foram postos em causa, conduzem-nos à finura do bom pai de família e têm iniludivelmente, a ver com a culpa: “A culpa consiste na omissão reprovável de um dever de diligência, que é de aferir em abstracto, tendo como padrão a diligência do «bonus pater familiae» (Acórdão de 20-01-98 da 2ª Secção de Cont. Tributário do TCA Recurso nº 120/97).

62ª E, perante aquelas permissas, a conclusão a retirar só pode ser a de que o gerente recorrente não agiu com culpa.

DA MATÉRIA REFERENCIADA NAS CONCLUSÕES 5ª, 6ª, 7ª E 8ª (FLS. 413):

63ª No que se refere às 5ª, 6ª, 7ª e 8ª conclusões há que dar-se por aplicado o que se deixou escrito acima para as conclusões 3ª e 4ª, tudo no sentido de afastar a culpa do Recorrente.

64ª É inaceitável que o depoimento das testemunhas, nomeadamente de Catarina Serrado (fls. 246), seja desvalorizado como o é, uma vez que esta testemunha mostrou ter conhecimento directo de factos importantes e indirecto de outros.

65ª O depoimento daquela testemunha (fls. 246), conjugado com o de José Luis Duarte (fls. 273) e João Pereira da Silva Gonçalves (fls. 273V), é mais do que suficiente para dar como provados factos que se não deram, nomeadamente, que a sociedade executada deixou de pagar a dívida exequenda e deixou de exercer a sua actividade

devido à criação da Sociedade MAREMAR que, mercê de concorrência desleal, fez com que ambas soçobrassem.

66ª A estreiteza do mercado de barcos do tipo que a devedora originária fabricava é um facto importante a ter em conta.

67ª O Recorrente lutou por manter os seus melhores empregados que os, então, sócios-gerentes Arroio e Alves levaram para a MAREMAR, no que viu frustrados os seus intentos por não conseguir cobrir os elevados salários, demagógicos e irrealistas, que aqueles ofereciam.

68ª Os depoimentos juntos aos autos e constantes de fls. 115 a 130, proferidos de livre vontade e sem qualquer coacção, pese embora o princípio da livre apreciação das provas, deveriam ter sido apreciados e devidamente valorados.

69ª A sentença não fez adequado julgamento da matéria de facto, designadamente, em matéria de prova documental e testemunhal carreada para os autos.

DA ILEGITIMIDADE DO RESPONSÁVEL SUBSIDIÁRIO:

70ª O Oponente e ora Recorrente nada deve à Segurança Social, nomeadamente, contribuições e juros ao Centro Regional de Segurança Social de Lisboa, referentes ao período compreendido entre Dezembro/92 e Novembro/93, no montante global de Esc. 3.089.192\$00.

71ª Nos termos do artigo 55º, nº 1, do Cód. Proc. Civil, aplicável por remissão do artigo 2º do Cód. Proc. Tributário, «A execução... deve ser instaurada contra a pessoa que no título tenha a posição de devedor».

72ª Ora, devedor, no título, é a LIDERMAR - Indústria de Artigos Impermeáveis, Insufláveis e Náuticos, Lda. (a fls. 140) e não o Recorrente.

73ª O Recorrente através da prova que produziu, quer testemunhal quer documental, logrou afastar a sua presunção de culpa.

74ª E demonstrou que não foi por culpa sua que o património da sociedade executada se tornou insuficiente para a satisfação do crédito exequendo.

75ª Ao ilidir a presunção de culpa, o Recorrente não é responsável pela dívida exequenda.

76ª A factualidade supradescrita nas conclusões, preenche a previsão da alínea b) do nº 1 do artigo 286º do Cód. Proc. Tributário. Na verdade, o Recorrente cumula em si os dois pressupostos aí exigidos: (i) não ser o próprio devedor que figura no título executivo e (ii) não ser responsável pelo pagamento da dívida, encontrando-se, pois, verificado o «terceiro tipo de ilegitimidade» a que aludem os Senhores Juizes Conselheiros Alfredo José de Sousa e José da Silva Paixão.

77ª O Recorrente é, assim, parte ilegítima no presente processo de execução, à semelhança do Que aconteceu nos processos referidos a que se reportam as sentenças juntas de fls. 353 a 362 e tendo em vista as disposições citadas. subsumindo tal facto ilegitimidade do Recorrente. prevista no artigo 286º, nº 1, alínea b) do Cód. Proc. Tributário.

78ª Isto mesmo, concluíram os Meritíssimos Juizes de Direito que proferiram as douts sentenças juntas de fls. 353 a 362.

79ª Nos termos do artigo 494º. alínea e), do Cód. Proc. Civil, aplicável por remissão do artigo 2º do Cód. Proc. Tributário, a ilegitimidade do Recorrente constitui excepção dilatatória, obstando a que

o Tribunal conheça do mérito da causa e dando lugar à absolvição da instância (artigo 493º, nº 2 do Cód. Proc. Civil.

DA ILCITUDE E DAS CAUSAS DE JUSTIFICAÇÃO:

80ª Toda a situação de facto descrita nos autos provocou sequelas graves, quer no plano financeiro, quer ao nível de mercado, levando os gerentes à impossibilidade absoluta de proceder ao pagamento das suas responsabilidades integral e atempadamente.

81ª Os gerentes tinham, permanentemente, que optar pela satisfação daquelas dívidas mais prementes, ou seja, as que mantinham a empresa “viva”.

82ª Isto porque, existia, notoriamente, um claro conflito de deveres que se colocava diariamente à gerência da executada originária. Por um lado, a responsabilidade para com os trabalhadores da empresa e suas famílias - evitando o seu desemprego - e, por outro, as dívidas a curto, prazo, nomeadamente, aos fornecedores “vitais” para a continuação da laboração e funcionamento da empresa.

83ª Não havia excedentes de tesouraria que pudessem solver compromissos, para além dos salários, matéria prima, energia eléctrica e fornecedores “vitais”, o que levava a uma impossibilidade de cumprimento absoluto de outras dívidas, v.g., ao Fisco e à Segurança Social.

84ª O conflito de deveres era resolvido pela gerência, pela cedência do dever menos ponderoso ou pela de todos os deveres em presença, na medida do necessário - foi sempre o que a gerência fez.

85ª Os mapas juntos à oposição sob documentos de fls. 134 a 138 são ilustrativos de que as contribuições à Segurança Social foram sendo pagas na medida do possível.

86ª Entre Janeiro/92 e Outubro/92 as contribuições para a Segurança Social foram integralmente pagas, deixando de o ser entre Novembro/92 e Setembro/93 e passando a partir de Outubro/93 até Março/95, altura em que a empresa cessou a actividade, a ser pagas as contribuições retidas na fonte aos trabalhadores e deixando de ser paga a contribuição patronal (doc. Fls. 134).

87ª A ilicitude nos presentes autos, decorre da falta de cumprimento pela devedora originária do seu dever de pagar contribuições à Segurança Social no período compreendido entre Dezembro/92 e Novembro/93.

88ª Todavia, existe uma delimitação negativa da ilicitude que se funda, por um lado, na impossibilidade absoluta de cumprimento desses pagamentos - reconduzível a um verdadeiro estado de necessidade - e, por outro, a um permanente conflito de deveres que levou ao não pagamento da dívida exequenda.

89ª A devedora originária, empresa que se dedicava ao fabrico de barcos de recreio semirígidos e pneumáticos, tinha uma quota de mercado definida e estável.

90ª Com a criação da MAREMAR, mercê dos preços irrealistas e demagógicos que praticava, as condições de mercado alteraram-se completamente, provocando não só a sua rápida queda como o arrastamento, consigo, da LIDERMAR.

91ª O artigo 78º, nº 1, do Código das Soe. Comerciais, mandado aplicar pelo Decreto-Lei nº 68/87, de 9 de Fevereiro, à responsabilidade tributária dos gerentes, faz depender essa mesma responsabilidade de uma «inobservância (...) das disposições legais ou contratuais» destinadas à protecção dos credores sociais, sendo que, tal inobservância, deve ser “culposa”.

92ª «... o acto ilícito gerador da responsabilidade dos gerentes ou administradores tem de ser um acto causal da insuficiência do património social para saldar as dívidas fiscais da sociedade. Ora, o incumprimento de uma dívida fiscal de uma sociedade nunca pode ser causa dessa insuficiência, o que, desde logo, afasta a possibilidade de tal incumprimento representar o acto ilícito que constitui pressuposto da responsabilidade dos gerentes».

93ª «... o artigo 78º, nº 1, do Código das Soc. Comerciais afirma expressamente que o acto ilícito é constituído pela inobservância (...) das disposições legais ou contratuais destinadas à protecção dos credores sociais».

94ª «É a violação destas disposições que constitui o acto ilícito gerador da responsabilidade tributária dos gerentes, como, de resto, acertadamente tem sido reconhecido pela jurisprudência fiscal e pela maior parte da doutrina».

DA CULPA E SUAS CAUSAS DE EXCLUSÃO:

95ª O Oponente e ora Recorrente, mostrou à exaustão não ter tido culpa que o património da sociedade se tivesse tomado insuficiente para satisfação dos créditos em causa.

96ª A culpa é um dos pressupostos da responsabilidade civil, ou seja, esta requer sempre, salvo a responsabilidade pelo risco, a culpa do agente (cfr. arts. 483º e 799º do Cód. Civil).

97ª A jurisprudência é unânime em afirmar que só aquele que “devendo e podendo” pagar, no exercício de “um acto de boa e normal administração”, e o não tenha feito, é responsável por essas dívidas - é uma responsabilidade funcional.

98ª Nesse sentido, o artº 78º do Cód. das Soc. Comerciais, como lugar paralelo da responsabilidade por dívidas a terceiros, aliás, mandado aplicar às dívidas à Segurança Social e às de contribuições e impostos ao Estado pelo Decreto-Lei nº 68/87, de 9 de Fevereiro, cujo artigo único dispõe: “à responsabilidade dos gerentes e administradores de sociedades de responsabilidade limitada prevista no artigo 16º do Cód. Proc. Cont. Impostos (hoje, artº 13º do Cód. Proc. Tributário) e no artigo 13º do D.L. nº 103/80, de 9 de Maio, é aplicável o regime do artigo 78º do Cód. das Sociedades”.

99ª A doutrina é categórica: “a aplicação do artigo 78º, nº 1, do Cód. das Soc. Comerciais à responsabilidade subsidiária prevista no artigo 16º do CPCI (hoje, artigo 13º do CPT) e no artigo 13º do D. L. nº 103/80 veio reafirmar que, os pressupostos gerais, da responsabilidade têm, no caso, aplicação e, designadamente, os gestores a responsabilizar devem ter agido ilicitamente e com culpa, isto é, violando, de modo censurável e sem causas de justificação de escusa, normas jurídicas”.

100ª No caso vertente e, tendo em conta os factos trazidos à colação e acima descritos e provados, o Oponente e ora Recorrente não agiu de forma ilícita e com culpa, como, inequivocamente, ficou provado pelo depoimento das testemunhas, inexistindo, por consequência, juízo de censura quanto ao modo de gestão prosseguido enquanto gerente da LIDERMAR.

101ª O ora Recorrente não teve culpa dos acontecimentos supervenientes do surgimento de uma empresa - a MAREMAR - que apareceu no mercado praticando preços de venda abaixo dos preços de custo, tendo os seus responsáveis e ex-gerentes da devedora originária, António Arroio e José Augusto Alves, o intuito óbvio e deliberado de, por forma que se pode dizer fraudulenta e revanchista,

pôr fora do mercado a LIDERMAR como, também, foi provado através do depoimento das testemunhas.

102ª E o Recorrente sempre tentou, na medida das suas forças e capacidades, levar por diante a empresa, retirando dela como retribuição do seu trabalho um valor que se pode considerar menos que simbólico, ou seja, eram-lhe apenas pagas as despesas que efectuava no desempenho das suas funções, nada recebendo a título de retribuição, vivendo de expectativas futuras.

103ª O Recorrente sempre se mostrou um gestor diligente e criterioso e sempre cumpriu as regras que tutelam os interesses de terceiros: dos credores dos trabalhadores, do Estado... enquanto pôde.

104ª Não se questiona o dever de pagar os impostos, designadamente, o IVA e as contribuições à Segurança Social, mas antes o poder pagar, sem prejudicar inelutavelmente a sociedade, os terceiros e, evidentemente, o Estado, a Segurança Social, pois havia que fazer escolhas: ou a sobrevivência da empresa, ou a sua morte imediata, com o lançamento no desemprego de cerca de uma dezena de trabalhadores que a empresa tinha.

105ª Desde a entrada em vigor do Decreto-Lei nº 68/87, de 9 de Fevereiro, e na vigência do Código de Proc. Tributário, os gerentes apenas podem ser responsabilizados pelas dívidas fiscais das sociedades desde que tenham praticado algum acto ilícito, culposo e causador da insuficiência do património social para saldar aquelas dívidas, o Que não foi o caso.

106ª A culpa «deve aferir-se pela diligência de um bom pai de família, em face das circunstâncias do caso concreto e em termos de causalidade adequada, a qual não se refere ao facto e ao dano isoladamente considerados, mas ao processo factual que, em concreto, conduziu ao dano».

107ª A figura da culpa encontra-se, ainda, magistralmente retratada em douto Acórdão de 20/01/1998 do T.C., Secção de Contencioso Tributário, Proc. Nº 120/97. Em qualquer dos casos, sempre uma omissão reprovável de um dever de diligência, que é de aferir pela diligência de um bom pai de família sempre um juízo de censura em relação à actuação do agente:

o lesante, pela sua capacidade, e em face das circunstâncias concretas da situação, podia e devia ter agido de outro modo, o que, manifestamente, não se aplica à conduta do Recorrente.

108ª Foram causas exógenas, nomeadamente, o aparecimento da MAREMAR, no estreito mercado dos barcos pneumáticos e semi-rígidos, praticando preços de venda abaixo do custo, que determinou que o património da devedora originária se revelasse insuficiente para a satisfação da dívida exequenda.

109ª E, está bem de ver que não existe causalidade adequada entre a insuficiência do património societário e a actuação do gerente Recorrente que sempre se mostrou e comportou como um gestor zeloso e diligente, no fundo, como um bom pai de família.

110ª O gerente ora Recorrente cometeu, quanto muito, um erro desculpável - falsa representação da realidade - acreditando que a empresa, pese embora a alteração das condições conjunturais e de mercado, se salvaria, levando-o a fazer escolhas que eram, na altura, face às circunstâncias, as mais acertadas e as que tomara qualquer gestor diligente e criterioso - como um bônus *pater familiae* perante elas.

111ª O Recorrente, enquanto gerente, não teve qualquer culpa nem foi por culpa sua que o património da devedora originária

LIDERMAR se tivesse reduzido ao conto de se poder tornar insuficiente para a satisfação global dos créditos do Estado e da Segurança Social?

1.2. A Fazenda Pública produz breve contra-alegação, pugnando pela manutenção do julgado, e assinalando que o recorrente põe em causa a factualidade fixada, cuja reapreciação não é possível.

1.3. O Ex.^{mo} Procurador-Geral Adjunto é de parecer que o recurso não merece provimento, explanando as razões deste seu entendimento.

1.4. O processo tem os vistos dos Ex.^{mos} Adjuntos.

2. Vêm fixados os factos seguintes:

A) Fazenda Pública instaurou execução fiscal, que tomou o n.º 94/102495.7 da repartição de Finanças do 12.º Bairro fiscal de Lisboa, contra LIDERMAR - Indústria de Artigos Insufláveis e Náuticos, Ld, para cobrança coerciva da quantia global de 3.089.192\$00, proveniente de contribuições para o Centro Regional de Segurança Social de Lisboa, relativas aos meses de Dezembro de 1992 a Novembro de 1993, conforme certidão de dívida de fls. 140 e 148 a 149, bem como informação oficial de fls. 139, que se dão por reproduzidos;

B) Tentou-se efectuar penhora nos bens da executada, o que não foi possível em virtude de a executada já não funcionar no local onde se situavam as suas instalações, não sendo conhecido o paradeiro da mesma, conforme documentos de fls. 147 e 148, que se dão por reproduzidos.

C) Em consequência a execução reverteu contra os responsáveis subsidiários, entre os quais o aqui oponente JACINTO ANTÓNIO ROBRIGUES, conforme documento de fls. 144v, que se dá por reproduzido.

D) Os antigos sócios-gerentes da executada, José Augusto Torres Alves e António Francisco da Silva Arroio, renunciaram à gerência em 23.12.91 e em 19.12.91, respectivamente, conforme documento de fls. 13 a 17, que se dá por reproduzido.

E) No dia 30.12.91, por ap. 16, foi registada a sociedade Maremar - Comércio e Indústria Náutica, Lda, tendo por sócios José Ferreira da Silva, Maria Margarida Rosa Roberts e Margarida de Melo Garcia Alexandre, os quais foram nomeados gerentes da mesma conforme documento de fls. 18 a 27, que se dá por reproduzido.

F) Só em 08.04.94, por ap. 08, foi levada ao registo a aquisição, por José Augusto Torres Alves, de uma quota, de 250.000\$00, no capital social da Maremar, desconhecendo-se quando foi, feita a respectiva escritura de cessão de quotas, conforme documento referido na alínea anterior;

G) Só por ap. 42/940808 foi levada ao registo a nomeação de José Augusto Torres Alves como gerente da Maremar, sendo certo que o antigo sócio gerente da executada António Arroio jamais foi sócio ou gerente da Maremar, ou, pelo menos, tais factos não foram levados ao registo comercial, conforme documento indicado na alínea anterior.

H) O oponente foi nomeado gerente da executada, o que foi levado ao registo comercial por ap. 22/920114, tendo renunciado à gerência em 95.05.04, conforme documento de fls. 13 a 17, que se dá por reproduzido.

I) O oponente veio informar os autos que a executada ainda é possuidora dos bens relacionados a fls. 131 a 133, atribuindo-lhes o valor global de 5.023.500\$00, e cujos bens indicou também no processo de execução (reversão)/oposição: Proc. 68/87 - 1.º Juízo, 2.ª Secção e 67/97 - 2.º Juízo, 1.ª Secção, informando ainda que deveria ser

contactado o sócio Joaquim Caeiro Marques, na posse de quem se encontravam as chaves de acesso às instalações, conforme art. 22.º da PI, doc. de fls. 131 a 133, requerimento de fls. 158, dando-se todos por reproduzidos.

J) Tentada a penhora nos referidos bens, eventualmente da executada, só foi possível, ainda que por meio de arrombamento das instalações, a penhora de três bens de valor irrisório, conforme Auto e documentos de fls. 294 a 296, que se dão por reproduzidos.

L) Foi também penhorado o direito ao trespasse e arrendamento do armazém da executada, mas o mesmo foi vendido em 11.03.98, pela importância de 2.100.000\$00, noutra execução fiscal, também da Amadora, conforme informação e Auto de penhora de fls. 292 e 292, que se dão por reproduzidos.

M) A partir da nomeação do oponente como gerente da executada era ele quem tudo decidia na mesma sociedade, conforme depoimento de Albino Jesus Manso, conforme acta de fls. 216 a 217, que se dá por reproduzida.

N) O oponente mostrava-se sempre interessado em arranjar clientes para a sociedade executada, conforme depoimento da testemunha Catarina Maria Serrado Chapado Cardoso, transcrito na acta de fls. 246, que se dá por reproduzido.

O) Segundo se dizia, a Maremar praticava os “melhores preços do mercado”, tendo contudo fechado as portas quatro anos depois, por despejo, por falta de pagamento de rendas, conforme depoimento da mesma testemunha”.

Vem expressamente dado como não provado que:

“- A sociedade executada tivesse deixado de pagar a dívida executada e deixado de exercer a sua actividade por causa da sociedade Maremar, apesar do depoimento das testemunhas arroladas.

- Os antigos sócios-gerentes, quando renunciaram à gerência, tenham levado os ficheiros de clientes da executada, nem se provou que os mesmos antigos sócios-gerentes tenham levado consigo os melhores empregados da executada, não tendo qualquer das testemunhas inquiridas falado sobre o assunto.

- A executada tenha outros bens para além dos que constam das alíneas J) e L).

- A executada estivessem, em Janeiro de 1992, depauperada economicamente e financeiramente.

- A Maremar fosse gerida pelas companheiras dos antigos sócios-gerentes da executada.

- Os antigos sócios-gerentes tenham levado consigo para a Maremar vários bens de equipamento da executada, nomeadamente vários moldes”.

3.1. De entre as várias questões colocadas no presente recurso, importa começar pelo caso julgado, a que o recorrente vota as conclusões 32.ª a 42.ª, além de referências avulsas, contidas em outras conclusões.

Isto porque, como, aliás, nota o recorrente, o caso julgado é, hoje, uma excepção dilatória, da qual, de resto, o Tribunal conhece oficiosamente, e que, traduzindo-se num impedimento à apreciação do mérito da causa, dá lugar à absolvição da instância, conforme estatuem os artigos 493.º, n.º 2, 494.º n.º 1 alínea i), 495.º, 497.º e 498.º do Código de Processo Civil.

O caso julgado pressupõe a repetição de uma causa depois de a sentença proferida na primeira não admitir já recurso ordinário, e tem por fim evitar que o tribunal seja colocado na alternativa de contradizer ou de reproduzir uma decisão anterior - artigo 497.º citado.

A causa repete-se quando a segunda é idêntica à primeira quanto aos sujeitos, ao pedido e à causa de pedir. A identidade de pedido existe quando numa e noutra causa se pretende obter o mesmo efeito jurídico, e a causa de pedir é a mesma quando procede do mesmo facto jurídico a pretensão deduzida nas duas acções - artigo 498º citado.

As duas - aliás, três... - causas relativamente a que vem posta a questão do caso julgado são processos de oposição à execução fiscal.

Esta forma processual é o meio adequado para impugnar, a execução fiscal, visando a sua extinção total ou parcial ou, em casos contados, a sua suspensão. A oposição à execução fiscal, equiparável aos embargos de executado, no processo executivo comum, vale como contestação à acção executiva, servindo para o executado expor os fundamentos de facto e de direito por que, em seu entender, não deve ser atendida a pretensão do exequente, de obter a execução coerciva do crédito titulado à custa do seu património.

Daqui já resulta que, em cada uma das três oposições referidas pelo recorrente, o efeito jurídico pretendido não é o mesmo: com a primeira oposição pretende-se a extinção da primeira execução, com a segunda, a da segunda, com a terceira (a presente) a da terceira.

Na execução que aqui nos ocupa estão em causa dívidas de contribuições à Segurança Social relativas ao período decorrido entre Dezembro de 1992 e Novembro de 1993;

nas outras, referidas pelo recorrente, estão em causa, numa, uma dívida de IVA de 1989, 1993 e 1994;

noutra, uma dívida à Segurança Social relativa a Abril de 1991 a Novembro de 1992.

Deste modo, também a ilegitimidade do ora recorrente, ditada pelas sentenças que julgaram as oposições àquelas outras execuções, respeita a esses processos executivos, e não ao presente.

É quanto basta para que não possa falar-se em caso julgado, face à forçosa inidentidade de pedidos formulados nas três causas em apreço.

Note-se, ainda, que, a haver caso julgado, já a sentença primeiramente proferida, de ente as referidas pelo recorrente, o teria formado, verificando-se a excepção do caso julgado quanto ao processo de oposição surgido em segundo lugar...

Por último, atente-se em que a procedência da excepção do caso julgado levaria a que a pretensão do ora recorrente, de ver extinta a execução fiscal contra si revertida, não poderia ser apreciada pelos tribunais, havendo a Fazenda Pública de ser absolvida da instância, e prosseguindo, conseqüentemente, a acção executiva...

3.2. O segundo tema a merecer a nossa atenção é o da prescrição da dívida exequenda, de que tratam as conclusões 18.^a a 31.^a das alegações do recurso.

O recorrente baseia-se, para entender prescrita a dívida, em que aplicável ao caso será o prazo prescricional de três anos, que colhe do artigo 498º, nº 1, do Código Civil. Esta norma seria aplicável por o seu regime ser inerente ao do Decreto-Lei nº 68/87, de 9 de Fevereiro.

Como já se viu, a execução fiscal visa a cobrança de dívidas de contribuições à Segurança Social respeitantes a Dezembro de 1992 a Novembro de 1993.

Assim, por força do disposto no artigo 34º do Código de Processo Tributário, ao tempo vigente, o prazo prescricional começou a correr,

quanto às contribuições de 1992, em 1 de Janeiro de 1993 e, quanto às de 1993, em 1 de Janeiro de 1994.

Resta saber qual a extensão do prazo.

O artigo 14º do Decreto-Lei nº 103/80, de 9 de Maio, estabelecia que "as contribuições e respectivos juros de mora prescrevem no prazo de 10 anos".

Este preceito não só era especial, relativamente aos que, no Código Civil, se ocupam da prescrição, como é posterior, sabendo-se que o Código Civil foi aprovado pelo Decreto-Lei nº 47344, de 25 de Novembro de 1966, para entrar em vigor em 1 de Junho de 1967. Mesmo desconsiderando a relação de especialidade, sempre teria que entender-se que o diploma de 1980 revogara, naquela sua previsão, quanto de contrário contivesse o Código Civil, por força das regras contidas nos n.ºs 2 e 3 do artigo 7º deste último.

Mas também o artigo 14º do Decreto-Lei nº 103/80 deixou de vigorar por força do disposto no artigo 11º do Decreto-Lei nº 154/91, de 23 de Abril, que aprovou o Código de Processo Tributário, já que as contribuições devidas pelos empregadores à Segurança Social são impostos especiais, desde a revisão constitucional de 1982.

Deste modo, a norma que rege a prescrição, no caso, em que se trata de dívidas relativas aos anos de 1992 e 1993, é a do artigo 34º do Código de Processo Tributário (CPT), segundo o qual é de dez anos o prazo de prescrição.

Por outro lado, a norma do artigo 498º, nº 1, do Código Civil, que estabelece um prazo prescricional de três anos, só teria aplicação se se tratasse de uma responsabilidade civil aquiliana, como, aliás, defende o recorrente, apoiado em alguma doutrina, e no artigo único do decreto-lei nº 68/87, de 9 de Fevereiro.

Mas também este Decreto-Lei nº 67/87 foi revogado pelo já referido artigo 11º do Decreto-Lei nº 154/91, de 23 de Abril;

É está longe de ser líquido que a responsabilidade dos gestores pelas dívidas de impostos sociais possa qualificar-se como uma responsabilidade civil.

Se é certo que alguma doutrina, apontada pelo recorrente, a qualifica como tal, a jurisprudência vê na responsabilidade atribuída aos gestores pelas dívidas tributárias das sociedades uma fiança legal, que, quando efectivada, se configura como uma responsabilidade patrimonial, ou, mesmo, uma figura própria do direito tributário, não reconduzível à responsabilidade civil.

A responsabilidade civil é um instituto próprio do direito civil, de natureza privada e disponível, o que não acontece com a responsabilidade do gestor pelas dívidas de impostos da sua gerida. O âmbito das duas responsabilidades em confronto não coincide: a do gestor não depende do montante do dano, pois o que ele paga é a dívida alheia, que o devedor principal deixou de pagar. Assim, na responsabilidade dos gestores pelas dívidas tributárias sociais, diferentemente do que acontece na responsabilidade extracontratual, a dívida não é própria deles, mas alheia, como também alheio é o acto danoso - o incumprimento da sociedade. Aqui, à obrigação do devedor principal acresce a do devedor secundário, deste modo tornado responsável por uma dívida de outrem, como fiador legal. A fonte da obrigação do gestor não é, pois, a responsabilidade civil, que só surge com o dano, mas o próprio facto tributário, ainda que a obrigação só possa vir a ser-lhe exigida após verificação de determinados pressupostos, ou seja, o credor só pode exercer o seu direito à prestação à custa do património do responsável subsidiário verificado que seja um determinado circunstancialismo. A obrigação do gestor é, portanto,

originária, não depende do dano, ou seja, do não pagamento pela sociedade da dívida de imposto. Ele é um verdadeiro sujeito passivo do imposto. O que é eventual é, apenas, a exigibilidade, que pode nunca ocorrer - basta que a sociedade pague, ou que outro responsável o faça, assim se extinguindo a relação jurídica tributária, quanto a todos os seus sujeitos, e não só quanto ao que prestou.

Ora, como dispõe o artigo 627º, nº 2, do Código Civil, a obrigação do fiador é acessória da que recai sobre o principal devedor, acompanhando o nascimento, as modificações e a extinção da dívida afiançada, mantendo-se a garantia enquanto subsistir a obrigação do devedor principal.

Deste modo, a obrigação do gerente vive enquanto viver a do devedor principal, o que vale por dizer que o regime da prescrição é o mesmo, quer para um, quer para o outro obrigado.

Já se viu que a prescrição se rege, no caso, pela disposição do artigo 34º do CPT, segundo a qual o respectivo prazo é de dez anos.

Tal prazo foi reduzido a oito anos pelo artigo 48º, nº 1, da Lei Geral Tributária (LGT), aplicando-se nos termos do disposto no artigo 297º do Código Civil, *ex vi* artigo 5º, nº 1, do Decreto-Lei nº 398/98, de 17 de Dezembro.

Deste modo, o novo prazo, de oito anos, só se conta a partir da entrada em vigor da LGT, ou seja, de 1 de Junho de 1999;

A não ser que seja menor o tempo em falta para se completar a prescrição de dez anos, caso em que se aplica o prazo fixado na lei revogada.

Ora, tratando-se de dívidas que, como se viu, datam de 1992 e 1993, começando os respectivos prazos prescricionais a correr a partir do termo do ano seguinte - 1993 e 1994, respectivamente, mesmo sem considerar quaisquer causas de suspensão ou interrupção da prescrição, ela ainda não ocorreu, à data de hoje, se avaliada à luz do CPT.

E o mesmo acontece se se atender ao prazo estabelecido na LGT.

Não se verifica, pois, a invocada prescrição da obrigação do recorrente.

3.3. Em vários outros grupos de conclusões o recorrente contesta a bondade do julgamento feito sobre os factos pelo Tribunal recorrido.

É o que acontece nas conclusões 1.^a a 17.^a, em que põe em causa a sua culpa;

Nas conclusões 50.^a a 69.^a, em que aponta à decisão recorrida erro de julgamento da matéria de facto - é, aliás, o título a que subordina este grupo de conclusões -, criticando o acórdão, designadamente, quanto à culpa nas conclusões 70.^a a 79.^a, em que volta a insistir em que afastou a presunção de culpa que sobre si impendia, por isso não sendo responsável pela dívida exequenda nas conclusões 80.^a a 94.^a, aonde invoca a absoluta impossibilidade de cumprimento dos seus deveres de pagamento e o conflito de deveres em que se achou, perante a insuficiência de meios da sociedade para solver todas as suas dívidas nas conclusões 95.^a a 111.^a, em que volta a ocupar-se do tema da culpa e das causas de exclusão que, em seu entender, ocorrem.

Trata-se de matéria não abrangida pelos poderes de cognição deste Tribunal, uma vez que, tratando-se, aqui, de processo inicialmente julgado por um tribunal tributário de 1.^a instância, tais poderes estão limitados pelo nº 4 do artigo 21º do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais a matéria de direito.

Ora, os juízos de facto, incluindo os de valor sobre matéria de facto, formulados a partir de critérios da experiência, passíveis de ser emitidos pelo homem comum, sem necessidade de apelo aos

conhecimentos especializados do julgador, não estão senão ao alcance dos tribunais com poderes no domínio da fixação da matéria de facto.

É o caso dos juízos feitos pelo Tribunal recorrido, ou, agora, pelo recorrente, quanto à matéria da culpa, das causas de exclusão, da impossibilidade de cumprimento, do conflito de deveres...

Designadamente, no que concerne à culpa, é jurisprudência pacífica deste Tribunal que concluir, a partir da prova produzida, que não está provada a falta de culpa do gerente de uma sociedade comercial pela génese da insuficiência do património social para o pagamento das dívidas fiscais, é actividade no domínio da fixação da matéria de facto - vejam-se os acórdãos de 2 de Junho de 1999 no recurso nº 22694, 17 de Novembro de 1999 no recurso nº 24212, 9 de Fevereiro de 2000, no recurso nº 24423, e 22 de Novembro de 2000, no recurso nº 25334.

Daí que sejam improcedentes todas estas conclusões, em que o recorrente manifesta a sua divergência com o aresto recorrido no que respeita aos juízos probatórios ali formulados.

3.4. Por último, ao longo de várias conclusões, designadamente, nas 438 a 458, o recorrente faz apelo à similitude dos casos que, julgados noutros processos diferentes, tiveram diferente desfecho, quando mereceriam igual tratamento.

Parece fazer, deste modo, apelo à regra contida no nº 3 do artigo 8º do Código Civil, ainda que a não refira expressamente.

Porém, como se viu, não está ao alcance deste Tribunal de recurso intervir no campo da matéria de facto, antes se lhe impondo acatar a que das instâncias vem fixada.

Como assim, e posto que, segundo afirma o recorrente, são diversos os factos fixados nos vários processos que refere, e os juízos de valor sobre esses factos formulados, o destino da sua pretensão não poderá coincidir com o que nesses outros processos foi ditado.

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

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

Lisboa, 17 de Abril de 2002. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Benjamim Rodrigues* — *Fonseca Limão*.

Acórdão de 17 de Abril de 2002.

Assunto:

Questão de facto. Incompetência hierárquica.

Doutrina que dimana da decisão:

Se no recurso interposto de decisão do tribunal tributário de 1.^a instância se incluírem questões de facto de que aquele não haja. conhecido, é o Supremo Tribunal Administrativo incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso, cabendo tal competência ao Tribunal. Central Administrativo (2.^a Secção).

Recurso n.º 26.570. Recorrente: Dário da Fonseca; Recorrido: Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Juiz Cons^o Dr. Vítor Meira.

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

Dário da Fonseca deduziu no Tribunal Tributário de 1.^a Instância de Viseu oposição à execução contra si instaurada por dívidas de IVA.

Por sentença do M.^{mo} Juiz daquele Tribunal foi a oposição julgada improcedente.

Inconformado com tal decisão recorreu o oponente para este Supremo Tribunal Administrativo, pedindo a sua revogação. Formulou as seguintes conclusões:

1.^a A decisão recorrida não pode aceitar-se como justa nem adequada à luz dos princípios e normas jurídicas aplicáveis, porquanto assenta numa apreciação incorrecta dos factos demonstrados e provados nos autos, numa clara confusão na apreciação dos fundamentos invocados em sede de oposição e numa incorrecta interpretação da lei.

2.^a O crédito existe e por isso foi invocado. A sua existência decorre do reconhecimento por parte da Administração Tributária, como resulta dos documentos n.ºs 1 e 2 juntos aos autos. Verificam-se, pois, os requisitos legais para a compensação de créditos permitida pelos artigos 110.^o-A e 110.^o-B do C.P.T.

3.^a Nos casos previstos no artigo 22.^o do CIVA, o crédito resulta das declarações periódicas apresentadas pelo contribuinte. Diferente destas situações são as que resultam em crédito de imposto apurado por via de declaração de substituição (Modelo C) apresentada em virtude de alguma vicissitude ocorrida no esquema normal de dedução. Foi precisamente o que sucedeu no caso em apreço. Quando tal sucede, é a própria Administração Fiscal que apura e confirma o crédito de imposto e emite de seguida nota de crédito do valor em causa. Pelo que, o crédito agora invocado resultante dos documentos supra referidos tem já uma natureza inequivocamente real e não puramente financeira como se sustenta na decisão recorrida.

4.^a Assim, a compensação sendo legalmente autorizada constitui fundamento de oposição, visto não envolver a apreciação da legalidade da dívida exequenda, nem representar interferência na competência da autoridade que extrai o título conduzindo à extinção daquela dívida. Deste modo, a compensação de créditos é possível, como forma de extinção das obrigações em geral, sendo que tratando-se de créditos do Estado ou de outras pessoas públicas só é possível se autorizada por lei (vd. arts. 847.^o, n.º 1 e 853.^o do C.C.). No caso *sub judice* essa autorização expressa resulta do disposto nos artigos 110.^o-A e 110.^o-B do C.P.T.

5.^a O que deve relevar decisivamente na decisão final é que o ora recorrente provou por documento ter esse crédito e que ele é anterior à execução, pelo que serve de fundamento de oposição, salvo melhor entendimento, ao abrigo do disposto no artigo 286.^o, n.º 1, alínea e), do CPT, porquanto o crédito existe por ter sido já pago pelo contribuinte um valor superior ao que era devido.

Pela Ex.^{ma} Magistrada do Ministério Público foi emitido parecer no sentido da incompetência em razão da hierarquia do Tribunal para conhecer do recurso por o mesmo não versar exclusivamente matéria de direito, atento o teor das conclusões 2.^a, 3.^a e 5.^a.

Ouvida o recorrente sobre tal questão prévia veio ele dizer que apenas discutia a interpretação e o direito aplicável e que apenas

invocara como base de apreciação a matéria factual e documental constante dos autos.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

A sentença recorrida considerou provados os seguintes factos:

I - A Execução Fiscal n.º 2542-99/900005.4 foi instaurada contra a oponente e tem por base as certidões de dívida n.ºs 980218725/6/7/8/9 e 980218714/5/6/7 emitidas pela Direcção de Serviços de Cobrança do I.V.A. de que se junta cópia a fls. 10/18 e que aqui se dá por integralmente reproduzida para todos os legais efeitos, referente a I.V.A. e juros compensatórios dos períodos 9512T, 9509T, 9612T, 9609T, 9606T, 9509T, 9612T, 9609T e 9606T, respectivamente, no montante total de Esc. 2.905.093\$00;

II - O oponente foi citada para a execução por aviso postal registado com A/R em 23.12.98 (fls. 11);

III - A oposição foi deduzida em 22.01.99.

Logra prioridade de apreciação a questão prévia suscitada.

Nos termos dos artigos 167.^o do Código de Processo Tributário e 32.^o, n.º 1, alínea b), do ETAF este Supremo Tribunal apenas conhece dos recursos dos tribunais tributários de 1.^a instância com exclusivo fundamento em matéria de direito. Conforme este Tribunal tem vindo a decidir em inúmeros acórdãos, na esteira do ensinamento do Prof. Manuel de Andrade de que a competência se afere pelo *quid disputatum* e não pelo *quid decisum*, para a determinação da competência do tribunal não importa saber se a matéria invocada releva ou não para a decisão do recurso por a questão da competência ter de ser previamente resolvida.

Nas alegações da recorrente e respectivas conclusões que acima se transcreveram sustenta a recorrente, como refere o Ministério Público, que:

- o crédito invocado foi reconhecido por parte da Administração Fiscal (conclusão 2.^a);
- que tal crédito foi apurado por via de declaração de substituição (modelo C) (conclusão 3.^a);
- que a Administração Fiscal apurou e confirmou o crédito de imposto e emitiu a nota de crédito do valor em causa (conclusão 3.^a);
- que o recorrente provou documentalmente ter esse crédito e que ele é anterior à execução (conclusão 5.^a);
- que o crédito existia e fora já pago por valor superior ao que era devido (conclusão 5.^a).

Como se alcança da factualidade fixada que se transcreveu tais factos não constam ali como provados, havendo por isso que concluir que o recurso não versa exclusivamente matéria de direito, o que determina a incompetência hierárquica do Tribunal para dele conhecer.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência em declarar este Supremo Tribunal Administrativo incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso, cabendo tal competência ao Tribunal Central Administrativo.

Custas pela recorrente, fixando em 100 euros a taxa de justiça e em 40% a procuradoria.

Lisboa, 17 de Abril de 2002. — Vítor Meira (relator) — Baeta de Queiroz — Benjamin Rodrigues.

Acórdão de 17 de Abril de 2002.**Assunto:**

Processo. Recurso relativo a matéria de facto. IVA. Dedução de imposto. Ónus de prova. Art.º 121º, n.º 1, do CPT.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *O TCA não pode conhecer da matéria de facto não impugnada no recurso, salvo quando ela integre questão de conhecimento oficioso, sob pena de ofender o princípio da não refonnafio in pejus afirmado pelo art.º 684º, n.º 4, do CPC, ainda que toda a prova relativa à causa conste dos autos.*
- 2 — *No contencioso de anulação, em que se enquadra a impugnação judicial dos actos tributários, é de conhecimento oficioso pelo tribunal que conhece de facto a fundamentação formal integrante do acto, enquanto elemento constitutivo do mesmo, mas já não o juízo sobre a correspondência à realidade dos pressupostos de facto nela afirmados.*
- 3 — *Tendo em conta o princípio da legalidade administrativa, tal qual é hoje entendido, incumbe à administração, em termos correspondentes aos que são afirmados pelo art.º 342º do C. Civil, o ónus de prova da verificação dos requisitos legais das decisões positivas desfavoráveis ao destinatário, como sejam a existência dos factos tributários e respectiva quantificação, ressalvadas as excepções constantes do art.º 121º do CPT, quando o acto por ela praticado se fundamente nessa existência do facto tributário e na sua quantificação.*
- 4 — *Quando o acto de liquidação adicional do IVA se fundamente no não reconhecimento das deduções declaradas pelo contribuinte cabe à administração apenas a prova da verificação dos pressupostos legais que legitimam a sua actuação, constantes do art.º 82º, n.º 1, do CIVA e ao contribuinte o ónus de prova da existência dos factos tributários que alegou como fundamento do seu direito de dedução do imposto nos termos do art.º 19º do CIVA.*
- 5 — *Os requisitos estabelecidos no art.º 82º, n.º 1, do CIVA para que a administração proceda à liquidação adicional fundada na existência de deduções declaradas superiores às devidas são: a sua consideração subjectiva, na sua actividade de controlo ou de fiscalização relativa ao cumprimento dos deveres dos contribuintes, de que estes fizeram constar das suas declarações uma dedução superior à que seria devida; que essa consideração seja tomada de modo, objectiva e materialmente, fundamentado, mesmo na perspectiva do juízo de prognose probatória efectuado pelo tribunal relativo à veracidade dos factos afirmados na fundamentação do acto, que não só à face do invocado na fundamentação administrativa.*
- 6 — *Enquanto tribunal de revista, o STA não pode apreciar se, tendo em conta os factos constantes do probatório,*

é de concluir pela existência de uma dívida fundada, para os efeitos contemplados no art.º 121º, n.º 1, do CPT, quanto à existência dos factos tributários e respectiva quantificação que a recorrente alegou como fundamento da dedução declarada e que a administração não lhe reconheceu, por isso envolver uma reapreciação do processo interior de formação da convicção probatória e do resultado da mesma que não cabe nos poderes previstos no art.º 722º, n.º 2, do CPC.

Recurso n.º 26 635. Recorrente: Hotel Hórus — Actividades Hoteleiras L.^{da}; Recorrente: Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Juiz Cons.º Dr. Benjamim Rodrigues.

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

A — O relatório:

1. HOTEL HÓRUS — ACTIVIDADES HOTELEIRAS, L.^{DA}, identificado com os demais sinais dos autos, dizendo-se inconformado com o acórdão da Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, de 29 de Maio de 2001, o qual negou provimento ao recurso interposto da sentença do Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto (1º Juízo-2ª Secção), de 10 de Dezembro de 1998, que julgara improcedente a impugnação judicial por si deduzida contra as liquidações adicionais do IVA relativo ao ano de 1992, do montante de 9 701 431\$00, e dos juros compensatórios, do valor de 1 688 918\$00, dele recorre para esta formação judicial, pedindo a sua revogação e substituição por outro que, apreciando o que foi alegado, decida em conformidade o recurso interposto ou, caso assim se não entenda, a sua revogação e substituição por outra decisão que julgue procedente a impugnação e anule as liquidações impugnadas.

2. A recorrente refuta o decidido com base nas razões expostas nas suas alegações de recurso e que sintetizou nas seguintes proposições conclusivas:

“1. Face às conclusões 1 a 6 do seu recurso, o que a recorrente pediu ao Tribunal Central Administrativo foi a ampliação da matéria de facto dada como provada pela Doutra sentença de 1ª Instância, pedido de ampliação esse que, porém, limitou exclusivamente ao que fez constar das alíneas a), b) e c) da conclusão 6.

2. Este pedido não foi atendido, e, por outro lado, foram aditados dois factos — os factos g) e h) — aos que em 1ª Instância haviam ficado assentes, adição que, no entanto, não foi pedida pela recorrente, nem tão-pouco pela Fazenda Pública, tanto mais que esta não apresentou contra-alegações.

3. Mas, ao aditar os referidos factos g) e h) o Doutra Acórdão recorrido pronunciou-se sobre questões que não lhe foram suscitadas pelas partes, e sendo certo que tal aditamento não podia ser feito “ao abrigo do disposto no art. 712º, n.ºs 1, al. a), e 2, do CPC”, depara-se a nulidade a que se referem o art. 125º, n.º 1, do Código de Procedimento e de Processo Tributário — CPPT — e art. 668º, n.º 1, al. d), do Código de Processo Civil-CPC.

4. Assim, o Doutra Acórdão recorrido, violando as indicadas normas legais deve ser revogado e substituído por outro que, apreciando o

que efectivamente foi alegado, decida em conformidade o recurso interposto.

Mas, ainda que assim se não entenda, o Douro Acórdão recorrido deve ser revogado.

5. Com efeito, ao contrário do que nele consta, nos presentes autos não estamos perante liquidação de IVA resultante de presunções ou métodos -indiciários ou, ainda, de liquidação oficiosa por falta de apresentação da declaração periódica, a que fossem aplicáveis os arts. 82º, nº 4, 83º, nº 1, e 83º-A, n.ºs 1 e 2, do respectivo Código.

6. Na verdade, como inequivocamente consta dos autos, mormente do relatório da fiscalização e da petição da impugnação dada como reproduzida no facto f) da matéria assente, a liquidação adicional de IVA, de que a recorrente foi objecto fundamenta-se em uma e uma só razão, que é a seguinte:

— a Administração Fiscal considerou que a ora recorrente não tinha direito a deduzir o IVA contido nas facturas n.ºs 120, 135 e 139 que para si foram emitidas pelo contribuinte Joaquim Mendes de Sousa, e, por isso, aquando de um pedido de reembolso da mesma recorrente, fez uso do disposto no art. 87º-A do Código do IVA.

7. E se não nos encontramos em face de “tributação com base nas operações que o sujeito passivo presumivelmente efectuou (cfr. art. 82, nº 4, do CIVA)”, à Administração Fiscal não basta “a demonstração... da existência dos factos levados ao relatório da fiscalização, por si entendidos como subsumíveis nos pressupostos e condições legais de tributação do IVA por presunção de operações (arts. 82º, nº 4, 83º, nº 1, e 83º-A, n.ºs 1 e 2, do CIVA).”

8. É necessário, em sede contenciosa, que a Administração prove que as facturas acima indicadas não correspondem a fornecimentos efectivamente efectuados pelo dito Mendes de Sousa à ora recorrente.

9. Todavia, o que se verifica é que do “Probatório” essa prova não consta; pelo contrário, o que de todo o teor do Douro Acórdão se verifica é que a liquidação de IVA e juros compensatórios de que a recorrente foi objecto tem por base o relatório dos Serviços de Fiscalização e as dúvidas que no mesmo são colocadas quanto às .ditas facturas, dúvidas essas que, por sua vez, decorrem das irregularidades patenteadas pela escrita do mencionado Joaquim Mendes de Sousa.

10. Ora, não tendo havido tributação por presunções ou métodos indiciários; a escrita da recorrente, na qual as facturas em causa foram contabilizadas, goza da presunção de veracidade (art. 78º do CPT), pelo que era à Administração Fiscal que competia “a prova da existência dos pressupostos de facto do acto de liquidação, ou seja, a prova da factualidade que fundamenta o acto tributário praticado no caso concreto e exarada no relatório elaborado pelos serviços de fiscalização.

11. Mas, os relatórios das fiscalizações à recorrente e ao dito Joaquim Mendes de Sousa unicamente contêm juízos de valor de quem os elaborou que, por isso, não provam “a existência dos pressupostos de facto do acto da liquidação”, pelo que não provam que o referido Joaquim Mendes de Sousa não forneceu à recorrente o que consta das facturas que para esta emitiu sob os n.ºs 120, 135 e 139.

12. Aliás, os relatórios das fiscalizações não constituem algo de sagrado, ou de absolutamente incontroverso. Pretender o contrário seria negar a existência do próprio processo de impugnação judicial e o princípio do contraditório, vigente no ordenamento jurídico por-

tuguês, sendo certo que o que deles consta não é dotado de força especial probatória, pois, não assenta numa base científica ou lógica irrefutável, constituindo antes «opiniões pessoais, impressões ou palpites» de quem os elaborou art. 134º, nº 2, do CPT (actual art. 115º, nº 2, do CPPT).

13. Portanto, tendo sido deduzida impugnação judicial, cabia à Administração Fiscal provar que o dito Joaquim Mendes de Sousa não forneceu à ora recorrente o que consta das facturas em causa.

14. Tal prova, porém, não foi efectuada pela Administração Fiscal, pelo que o Douro Acórdão recorrido devia ter concedido provimento ao recurso.

15. Como não foi assim que decidiu, o Douro Acórdão recorrido violou, entre outros, o disposto nos arts. 78º e 134º, nº 2, do CPT (actual art. 115º, nº 2, do CPPT).

16. De resto, se a liquidação dos impostos se baseasse em meras opiniões de relatórios da Administração Fiscal e, como no presente caso, na circunstância de o contribuinte fornecedor de bens e ou serviços estar ou não colectado ou ter ou não ter a sua escrita devidamente organizada, o que teríamos era a completa insegurança dos cidadãos, pois estes sempre estariam sujeitos a verem corrigida a sua matéria colectável em quaisquer impostos apenas pelo facto de que os seus fornecedores de bens e serviços não cumpriam as suas obrigações fiscais.

17. E mais: se assim fosse, quaisquer cidadãos-contribuintes, antes de adquirirem bens ou serviços fosse a quem fosse, sempre teriam se de assegurar que os respectivos fornecedores estavam colectados e, para além disso, observavam na integra as suas obrigações fiscais.

18. Acresce que se assim não se entender, mas considerando o que consta, quer dos factos que deu como provados quer dos seus pontos 5.2. e 5.3., o Douro Acórdão recorrido devia ter concluído pela existência da dúvida a que se refere o nº 1 do art. 121º do CPT, e, portanto, conceder provimento ao recurso.

19. Como não foi assim que decidiu, foi violado o nº 1 do art. 121º do CPT.

Nestes termos, deve ser dado provimento ao presente recurso, e, em consequência, o Douro Acórdão recorrido:

A) Deve ser revogado e substituído por outro que, apreciando o que foi alegado, decida em conformidade o recurso interposto;

- Caso assim se não entenda,
B) Deve ser revogado e substituído por outro que julgue a impugnação procedente, anulando-se as liquidações de IVA no montante de 9 701 431\$00, e juros compensatórios, na importância de 1 688 918\$00 . . .”.

3. A FAZENDA PÚBLICA, recorrida, contra-alegou a sustentar o julgado, defendendo poder o tribunal recorrido, enquanto tribunal de 2ª instância, ampliar a matéria de facto fixada na sentença a pontos não atacados no recurso para si interposto e não caber na competência deste Supremo pronunciar-se sobre a força probatória do relatório da fiscalização e sobre a existência ou não de fundada dúvida que a recorrente; ao fim e ao cabo; põe em causa por respeitarem a matéria de facto fixada nas instâncias.

4. O Ex.mo Procurador-Geral-Adjunto emitiu parecer nos sentido do não provimento do recurso. Entende este Digno Magistrado que o acórdão recorrido não padece da nulidade prevista no art.º 668º, nº 1, al. d) — segunda parte — do CPC em virtude do tribunal re-

corrido poder acrescentar as alíneas g) e h) ao probatório estabelecido na sentença recorrida, ao abrigo da al. a) do n.º 1 do art.º 712.º do CPC.

Argumenta, ainda, que, vindo estabelecido que as facturas n.ºs 120, 135 e 139 não correspondem a fornecimentos efectivamente feitos pelo seu emitente — e não podendo esse juízo de facto ser sindicado por este tribunal de revista — bem andou o tribunal a quo em considerar nos termos do art.º 78º do CPT que a escrita da recorrente não podia gozar da presunção de veracidade aí estabelecida.

Com os vistos dos senhores juizes-adjuntos cumpre decidir.

B — A fundamentação:

5. As questões decidendas São três as questões postas para decisão deste Supremo: uma, é a de saber se- ocorre a nulidade por excesso de pronúncia prevista nos arts. 125º, n.º 1, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) e 668º n.º 1, ai. d), do Código de Processo Civil (CPC) por o acórdão recorrido ter adicionado ao probatório da sentença recorrida as alíneas g) e h); outra, é da saber se, face apenas aos factos dados como provados pela 1.ª instância, deve, nos termos dos arts. 78º e 134º, n.º 2, do CPT (actual 115º, n.º 2, do CPPT), a impugnação ser julgada procedente por caber à administração o ónus de prova, não feita, de que o dito Joaquim Mendes de Sousa não forneceu à recorrente o que consta das facturas em causa; finalmente, a terceira, é a de saber, se face aos factos dados como provados nos seus pontos 5.2 e 5.3, devia o acórdão recorrido ter concluído pela existência da fundada dúvida a que se refere o art.º 121º, n.º 1, do CPT e conceder provimento ao recurso.

6. A matéria de facto:

6.1. Os factos dados como provados pela sentença recorrida, em sede de julgamento da matéria de facto, são os seguintes:

a) A Repartição de Finanças de Felgueiras efectuou a liquidação de IVA à ora impugnante do ano de 1992, no valor de Esc. 9.701.431\$00, acrescida de juros compensatórios no montante de Esc.1.688.918\$0.0, num total de Esc. 11.390.349\$00;

b) Tal liquidação teve por base o relatório dos serviços de Fiscalização Tributária do Porto, que consideraram, após exame à contabilidade da impugnante, que as facturas n.ºs 120, 135 e 139, emitidas por Joaquim Mendes de Sousa, não correspondiam a transacções reais;

c) Estas facturas não se encontravam relacionadas na contabilidade do dito Joaquim Mendes de Sousa;

d) A impugnante foi notificada, em 9/6/95, para efectuar o pagamento daquelas quantias, o que não fez;

e) O imposto foi debitado ao Tesoureiro da Fazenda Pública para cobrança virtual em 16/11/95;

f) Em 17/17/95 foi deduzida esta impugnação — cfr. o teor de fls. 124 e seg. e 129 a 134, que aqui se dá por reproduzido para todos os efeitos.

6.2. Relativamente ao julgamento da matéria de facto, a sentença de 18 instância fixou, ainda., o seguinte: “Factos não provados — os restantes alegados na petição, mormente que. o empresário Joaquim Mendes de Sousa tivesse executado os serviços a que se referem as facturas n.ºs 120, 135 e 139 e que tais serviços tivessem sido pagos pela aqui impugnante”.

6.3. O acórdão recorrido aditou ao probatório estabelecido pela sentença recorrida as alíneas g) e h) do seguinte teor:

“g) No relatório de exame à escrita da impugnante, referido na al. b) deste Probatório, consta, além do mais, o seguinte:

Encontra-se tributada em IRC pela Repartição de Finanças Felgueiras e em IVA, pelo regime normal de periodicidade mensal, estando as transacções, na sua totalidade sujeitas, quer à taxa reduzida, quer à taxa normal.

2 — ANÁLISE DO REEMBOLSO:

2.1. — IVA dedutível:

Dado que durante os exercícios de 1991/92, o sujeito, passivo deduziu cerca de 91.000 contos de IVA de imobilizado, procedeu-se a uma análise exaustiva dos documentos comprovativos desses investimentos. Dessa análise resultou que todas as deduções estavam comprovadas por documentos externos e se referiam quer a construção de edifícios (do hotel e do “Health Club”) quer à aquisição de equipamentos para os mesmos.

No entanto foi detectada a seguinte situação:

2.1.1. — Situações irregulares:

Foram encontradas as facturas cujas cópias seguem em anexo (Documentos 1, 2 e 3), emitidas por Joaquim Mendes de Sousa, contribuinte n.º 802.994.920, com sede em Serrinha, Figueiró, Amarante e que a seguir se discriminam:

Número	Data	Valor líquido	IVA	Total
120	30/9/92	20.689.655\$00	3.310.345\$00	24.000.000\$00
135	2/12/92	21.248.285\$00	3.405.486\$00	24.689.771\$00
139	30/12/92	18.660.000\$00	2.985.600\$00	21.645.600\$00
<i>Total . . .</i>		60.633.940\$00	9.701.431\$00	70.335.371\$00

Dado os montantes elevados em causa, o facto de se tratar de contribuinte em nome individual (o emitente) e de todos os outros trabalhos de construção civil efectuados no Hotel terem sido facturados por uma empresa pertencente aos sócios do mesmo (a firma “SONACO — Sociedade Nacional de Construções, L.^{da}”), levaram-nos a pensar que se trataria de facturas que não corresponderiam, a trabalhos efectivamente prestados.

Esta convicção mais se intensificou quando perante estas suspeitas se procedeu à consulta dos dados constantes do cadastro do IVA, nós meios informáticos desta Direcção Distrital.

De tal cadastro constava:

1º — O sujeito passivo não possui contabilidade organizada; 2º O sujeito passivo pertence ao regime trimestral;

3º — O sujeito passivo não enviou qualquer declaração periódica do IVA, durante o ano de 1992;

4º — A última declaração enviada pelo sujeito passivo respeita ao 4º trimestre de 1991, dela constando um volume de, negócios de 2.983.828\$00, valor aproximado aos normalmente apresentados e muito inferior aos montantes em causa.

Embora, qualquer destes. pontos de per si não tenham muito significado, a conjunção dos quatro tornava-se bastante suspeita e levou-nos a pensar que de facto se está perante uma situação irregular, pelo que foi pedida uma fiscalização ao supra citado sujeito passivo.

Acresce que analisados os documentos referentes ao pagamento das mesmas facturas, cujas cópias. seguem. em anexo (Documentos

4, 5, 6, 7 e 8) , apenas um é feito através de cheque; sendo ainda um pagamento parcial da factura nº 120 no montante de 2.600.000\$00 em 14/10/92, sendo os restantes pagamentos efectuados a dinheiro (14.500.000\$00 em 15/10/92, 6.900.000\$00, 24.689.771\$00 ambos em 23/12/92, 21.645.600\$00 em 30/12/92), obrigando à mobilização de 53.234 contos em uma semana e todo ele em dinheiro.

2.1.2. — Resultado da fiscalização efectuada ao emitente Em informação prestada em 27/08/93 por técnico deste Departamento de Fiscalização, cuja cópia se anexa (Documento 10) , ressaltam os seguintes factos:

1º — Trata-se de uma firma de pequena/média dimensão que não escriturou os livros de registo exigidos pelo art. 50º do CIVA e que não foram exibidos quaisquer outros elementos extracontabilísticos porventura existentes (pág. 1);

2º — Durante o exercício de 1992 apenas emitiu. faturas num montante de 6.008.690\$00 e as compras documentadas atingiram, apenas, o montante de 5.817.800\$00 (pág. 2);

3º — A última factura emitida em 1992, com data de 30/07/92, tem o nº 44, quando os documentos em causa têm os n.ºs 120, 135 e 139 (pág. 4) ;

4º — Quanto -a custos, não existia qualquer factura referente à aquisição de subcontratos ou sub-empreitada;

5º — Não foram exibidas as facturas do sujeito passivo com a numeração de 45 a 50, 101 a 150 e 151 a 200, sendo apenas exibidos intactos os livros com as facturas numeradas de 51 a 100 e 201 a 250 (pág. 5);

6º — O pessoal ao serviço da empresa ascenderia a 17 (ao longo de todo ano), conforme foi apurado através das facturas emitidas pelo contribuinte (pág. 6).

2.1.3. — Conclusão Face aos dados recolhidos pela fiscalização, verifica-se que os serviços descritos nas facturas em anexo (Documentos 1, 2 e 3) nunca poderiam ter sido executados pelo contribuinte “Joaquim Mendes de Sousa”, dado que o montante global (mais de 60.000 contos) e o prazo de execução das obras não são comportáveis com a capacidade evidenciada pelo mesmo contribuinte.

Além disso, se os sócios da empresa fiscalizada são também sócios de uma empresa de construção civil, embora talvez sem capacidade para efectuar todos os trabalhos efectuados no hotel, não se compreenderia que tivesse recorrido a terceiros para subcontratar os trabalhos efectuados, dado que se provou não ter o emitente das facturas capacidade de prestar este tipo de serviço isoladamente.

Em obras desta envergadura, entregues a um empreiteiro, não é normal o dono da obra entregar a outros empreiteiros parte desta obra, a não ser obras não previstas (o que não é o caso pois trata-se de acabamentos), muito menos quando o empreiteiro pertence aos mesmos sócios.

h) No relatório de exame à escrita de Joaquim Mendes de Sousa, referenciado na al. c) deste Probatório, consta, além do mais, que:

— Não transparece dos indicadores capacidade empresarial para levar a efeito obras de significativa envergadura apesar de desconhecido o número exacto ou até mesmo aproximado de empregados ao serviço, constata-se que uma boa parte dos mesmos foram adstritos a outros serviços executados conforme outras facturas emitidas nos períodos imediatamente anteriores . . . da análise detalhada das facturas de Compras. . . não constam alguns dos produtos susceptíveis

de incorporação nos serviços alegadamente executados, designadamente os referidos nas citadas facturas n.ºs 120 e 135. Como também não foram exibidos documentos comprovativos de eventuais aquisições por parte do sujeito passivo de “Subcontratos” ou “Subempreitadas” ou análogos para o efeito. . .

— Não foi exibido o triplicado da factura nº 1 nem a mesma consta como anulada na respectiva sequência numérica;

— Não há qualquer referência quanto às facturas n.ºs 45 a 50 e 151 a 200 inclusive;

— Foram exibidos intactos os blocos de facturas com a numeração 51 a 100 e 201 a 250 inclusive;

— Do bloco de facturas que contem a sequência numérica n.ºs. 100 a 150, apenas existe referência às citadas n.ºs. 120, 125 e 139, cujo conhecimento das mesmas foi obtido por recolha em fiscalização cruzada, não tendo sido exibidos triplicados. das restantes, no caso de terem sido emitidas, ou os “originais, duplicados e triplicados” em caso inverso. . .”.

7. Do mérito do recurso:

7.1. Da questão da nulidade do acórdão Dada a sua precedência lógica sobre o das demais questões, em razão da dependência do julgamento do mérito dá causa dos factos a que esse fundamento do recurso se refere, cumpre começar pelo conhecimento da alegada nulidade por excesso de pronúncia.

Pretexta a recorrente que a 2ª instância, ao aditar ao probatório fixado pela sentença recorrida as alíneas g) e h), sem que essa alteração da matéria de facto lhe houvesse sido colocada pela recorrente ou pela Fazenda Pública, incorreu na nulidade prevista nos arts. 668º, n.º 1, al. d), do CPC e 125º, n.º 1, do CPPT. É que - diz -, o uso do poder conferido pelo art.º 712º, n.ºs 1, al. a), e 2, do CPC à Relação de alterar a decisão do tribunal de 1ª instância sobre a matéria de facto, pressupõe a interposição de recurso pela parte a quem aproveita a alteração ou a anulação da decisão, sob pena de outro modo sair violada a regra do art.º 684º, n.º 4, do CPC.

Não há dúvida que a tese da recorrente é, inteiramente, de sufragar quando cingida ao âmbito das questões que não sejam de conhecimento oficioso. O princípio dispositivo, enquanto direito disponível de afirmação, decorrente do princípio da autonomia da vontade, tanto vale na sede de alegação dos fundamentos da acção como na sede de alegação dos fundamentos do recurso. Não vigorando, actualmente, entre nós, afigura do fecturo obrigatório, ao contrário do que se passou em tempos idos, no domínio do contencioso tributário (1), não poderá o tribunal *ad quem* conhecer de quaisquer fundamentos de reforma da decisão recorrida que não lhe sejam colocados em sede de recurso., através do meio próprio de colocação dessas questões que são as suas alegações e respectivas conclusões. Trata-se de um princípio que acolhe suficiente. explicitação positiva nos arts. 678º, 680º, 681º, 682º; 684º, 687º, 690º e, *máxime*, em sede de matéria de facto, no art.º 690º-A do CPC Assim sendo, o poder conferido à Relação, mesmo que tributária, pelo art.º 712º, n.º 1, al. a), do CPC de alterar a matéria de facto tem de ser entendido enquanto referido aos fundamentos do recurso que tenham por objecto a alteração da matéria de facto que foi fixada pela 1.ª instância. O preceito tem por âmbito

(1) Era o regime que vigorava à altura da entrada em vigor do VETAF — DL. n.º 129/84, de 27/04.

de aplicação aquelas hipóteses em que seja posta à Relação uma questão relativa a erro da sentença na fixação dos factos materiais da causa, seja devido a erro na apreciação das provas, seja devido a erro de prognose judicativo-probatória dos factos materialmente relevantes. Apenas nesses casos, para além do que abaixo se precisará, é que a Relação poderá alterar a decisão do tribunal de 1ª instância sobre a matéria de facto. Só este entendimento salvaguarda, de resto, o respeito devido ao princípio da não *reformatio in pejus* que vigora nos recursos jurisdicionais e que se acha positivamente assumido no art.º 684º, n.º 4, do CPC. Seria intolerável que o recorrente viesse a ser surpreendido por um novo julgamento desfavorável da matéria de facto, quando ele ou a outra parte não o impugnaram pela via do recurso ou da ampliação do seu âmbito (art.º 684º-A do CPC). Os próprios termos verbais do art.º 712º, n.º 1, al. a), do CPC dão exacta expressão a esse sentido quando dizem que “a decisão... sobre a matéria de facto pode ser alterada se do processo constarem todos os elementos de prova que serviram de base à decisão-sobre os pontos de facto **em causa** ou, se tendo ocorrido gravação dos depoimentos prestados, tiver sido **impugnada**, nos termos do art.º 690º-A, a decisão com base neles proferida” (utilizou-se o negrito para acentuar a referida intencionalidade dos termos verbais). Mas há uma excepção, como acabou de dizer-se. Referimo-nos à dos factos integrantes de questão de conhecimento officioso. Se o tribunal pode conhecer officiosamente de certa questão jurídica, não pode deixar de poder conhecer também dos factos que a induzem. Dito, de outra forma, se o tribunal pode conhecer da questão por virtude do exercício apenas das suas próprias funções, não poderá deixar de conhecer dos factos que a postulam, ainda que -não alegados. Trata-se, aliás, de uma regra que se encontra explicitada no n.º 2 do art.º 514º do CPC, segundo a qual “não carecem de alegação os factos de que o tribunal tem conhecimento por virtude do exercício das suas funções; quando o tribunal se socorra desses factos, deve juntar: ao processo documento que os comprove”.

E é o que se passa com a concreta matéria que está em causa a das alíneas g) e h) do probatório do acórdão recorrido. Nelas, o acórdão recorrido limita-se apenas a dar como provado o teor do relatório dos Serviços de Fiscalizarão que constituiu o fundamento do acto impugnado, relatório esse relativo ao exame efectuado à escrita da impugnante, que já havia sido referido na al. b) do mesmo probatório, e no exame à escrita de Joaquim Mendes de Sousa, referenciado na al. h). Nessas alíneas do probatório, o acórdão recorrido não evidenciou o resultado de qualquer juízo de facto que porventura houvesse efectuado sobre a existência dos factos que a administração invocou como fundamentos do acto tributário praticado e que esteja para além do constante da sentença da 1ª instância: O acórdão cingiu-se a dar como provados quais eram os fundamentos que haviam sido invocados pela administração para se decidir como se decidiu pela prática do acto impugnado, sem exprimir qualquer juízo sobre a sua correspondência à realidade para além do já fixado pela 1.ª instância. E foi essa, de resto, a única dimensão factual que, relativamente a essa matéria, o acórdão recorrido veio a relevar, posteriormente, para a apreciação de mérito da causa ou seja, o acórdão recorrido relevou, apenas, o quadro factual adicionado para, à face dos restantes factos fixados, saber se a decisão de tributação se havia de ter por subjectiva e funcionalmente justificada, embora numa perspectiva errada como se verá.

Ora, no domínio do contencioso de anulação, como é o tipo em que este se insere⁽²⁾, tem de entender-se como sendo do conhecimento do tribunal que pode conhecer da matéria de facto, como é o caso da 2ª instância tributária, o facto consubstanciado pela fundamentação do acto impugnado ou seja, a declaração fundamentadora do acto emitida pela administração. Trata-se de um elemento que, quando existe, integra, como elemento constituinte, o próprio acto em concreto anulando que constitui o objecto do recurso contencioso e de que cabe ao tribunal conhecer no exercício da sua função jurisdicional. Ao conhecer do acto em concreto, como é, por natureza, próprio da função jurisdicional, tendo em vista a sua potencial anulação, o tribunal que conhece de facto deve poder conhecer dos seus elementos constituintes concretos. Daí que seja jurisprudência constantemente afirmada que, no contencioso de anulação, o tribunal que conhece de facto procede, ao abrigo do art.º 6º do ETAF, à aquisição officiosa dos, elementos do acto, entre eles se contando a declaração de fundamentação em que o mesmo se estribou.

Assim sendo, o acórdão recorrido não ultrapassou os limites do seu poder/dever de pronúncia, pelo que não ocorre a nulidade por excesso de pronúncia que vem invocada.

7.2. Da questão da procedência da impugnação Pretextada a recorrente que a liquidação impugnada não resultou da aplicação de presunções ou de métodos indiciários ou, ainda de falta de apresentação da declaração periódica, a que sejam aplicáveis os arts. 82º, n.º 4, 83º, n.º 1, e 83º-A, n.ºs 1 e 2, do CIVA, ao contrário do que foi pressuposto pelo acórdão recorrido, e que, sendo assim, seria necessário que a administração provasse que as facturas acima indicadas não correspondiam a fornecimentos que não lhe tivessem sido efectivamente efectuados pelo dito Mendes de Sousa. Todavia, — continua —, do probatório não consta essa prova; nem ela se pode ter como feita à face apenas do relatório dos serviços de fiscalização em que se suporta o acto de liquidação, pois este não é nada de incontroverso, ainda que visto como acto de valor equivalente ao estabelecido no art.º 134º, n.º 2, do CPT para as informações oficiais (agora o art.º 115º, n.º 2, do CPPT), dado que as conclusões aí tiradas não assentam numa base científica ou lógica irrefutável, constituindo antes opiniões pessoais, impressões ou palpites de quem os elaborou.

Vejam-se lhe assiste razão. Ao contrário do alegado, o acórdão recorrido não sustenta que a liquidação impugnada resulte da aplicação de métodos indiciários ou de presunções, mas só que está em causa uma “tributação com base nas operações que o sujeito passivo presumivelmente efectuou” e que essa tributação implica a demonstração, por parte da administração fiscal da existência dos factos levados ao relatório da fiscalização, por si entendidos como subsumíveis nos pressupostos e condições legais de tributação do IVA por presunção de operações (arts. 82º, n.º 4, 83º, n.º 1, e 83º-A, n.ºs 1 e 2, do CIVA)”. . . Sintetizando :o seu discurso de apreciação crítica do mérito da causa, na parte que importa à resolução desta questão, verifica-se que o acórdão recorrido se estribou no seguinte raciocínio: à administração fiscal cabe demonstrar que praticou o acto de liquidação adicional do IVA por, à face dos factos por *si afirmados* (italico nosso) no relatório consubstanciador da sua fundamentação,

⁽²⁾ Cfr. art.º 6º do ETAF e arts. 99º, 100º, 101º do CPPT e arts. 100º e 102º da Lei Geral Tributária anteriormente, os 120º, 121º, 122º e 145º do CPT).

se dever considerar o seu convencimento como justificado subjectivamente; ao sujeito passivo competirá a prova de que o facto tributário se não verificou; não conseguindo o contribuinte fazer esta prova, o tribunal deverá concluir pela legalidade da liquidação quando conclua que é justificado o convencimento da administração quanto à existência dos factos por si expostos como fundamentação do acto. E na linha de tal pensamento, o acórdão recorrido acabou por ajuizar, após uma profunda análise acerca da convicção probatória a atribuir aos depoimentos das testemunhas e do relatório de fiscalização, que o contribuinte não tinha conseguido fazer a prova da existência dos factos tributários e que, perante os factos expostos no relatório de fiscalização, respeitantes quer, à escrita do contribuinte quer à do emitente das facturas, era de ter por fundada a convicção da administração quanto à não ocorrência das operações cujo imposto houve por ilegalmente deduzido.

Também este tribunal considera que cabe à administração o ónus da prova da verificação dos pressupostos legais (vinculativos) da sua actuação ou seja, que lhe cabe fazer a prova da existência dos factos de que depende legalmente que ela deva agir ou possa agir em certo sentido. Tratam-se de factos constitutivos do direito a agir, cuja existência é demandada pelo princípio da legalidade administrativa, em qualquer das suas acepções (de precedência e de reserva de lei), segundo a sua actual compreensão, mesmo à luz da nossa lei fundamental (art.º 266º, n.º 2, da CRP), de acordo com o qual, *brevitatis causa*, a administração só pode agir se isso estiver previsto na lei, e nada poderá fazer contra a lei. Face ao actual entendimento do princípio da legalidade, este deixou de surgir como um mero limite à actividade da administração para passar a ser o fundamento de toda a sua actividade. A ser assim, à administração caberá o ónus de “demonstrar a existência do fundamento legal com que se arroga a titularidade de atribuições e de competência para a prática do acto em causa” ou da sua actuação enquanto *persona potentior*, pois só perante a existência deste está autorizada a actuar. Esta solução acaba, deste modo, por corresponder à que é afirmada como regra geral pelo art.º 342º do C. Civil segundo a qual quem invoca um direito tem o ónus de prova dos factos constitutivos, cabendo à contra-parte a prova dos factos impeditivos; modificativos ou extintivos. Neste caso, caberá à administração a prova de que se verificam os factos que integrem o fundamento previsto na lei para que seja ela a liquidar adicionalmente o imposto que o contribuinte deixou de liquidar ou seja, dos factos a cuja existência está normativamente indexada a competência administrativa. Diferente é a questão de saber a quem cabe fazer a prova da legalidade substantiva dos actos praticados pela administração a coberto das normas concedentes de atribuições e de competência ou seja, do acto concretamente praticado dentro do tipo de actuação legalmente empreendida pela administração. Relativamente a esta temática há que notar que a titularização do ónus da prova corresponde sempre ao resultado de uma valoração que o legislador efectua quanto à distribuição das responsabilidades probatórias, relativamente à administração e aos particulares. Sabidas as contingências quanto à existência das provas e ao juízo da sua apreciação, como um facto intrinsecamente ligado à própria natureza humana, não poderá o legislador demitir-se de tomar uma posição quanto à repartição dos resultados dessa contingência. A eleição feita evidencia, conseqüentemente, a ponderação feita pelo legislador den-

tro dos quadros de normalidade normativamente representados... Os arts. 342º a 348º do C. Civil, 78º e 121º do CPT e 74º da LGT representam, deste modo, o resultado de uma tal valoração feita pelo legislador relativamente a tal matéria.

Mas se é assim, como diz José Carlos Vieira de Andrade, e reportando-nos ao direito administrativo, “o ónus da prova.. entendido neste sentido objectivo, vai depender da situação processual das partes, mas — porque depende de valorações *normativas* e não de imperativos de pura *lógica* — terá de determinar-se, na ausência de norma expressa, de acordo com um quadro de normalidade concreto ou típico, construído com base nas regras específicas do domínio da vida em causa e nos princípios *próprios do direito administrativo*” (3). Entre eles, avultará, evidentemente, pela sua estrutura de princípio fundamento, o da legalidade administrativa e o da juridicidade administrativa. Sendo assim, o ónus de prova variará consoante o tipo de acto administrativo ou seja, variará consoante a eleição que o legislador faça quanto aos pressupostos constitutivos do acto. Quando a legalidade do agir da administração esteja dependente, também, da verificação dos pressupostos que foram normativamente elegidos para o tipo de acto, *máxime* quando este se insere na categoria de actos desfavoráveis para o administrado, não pode deixar de entender-se que caberá à administração também a prova da existência desses fundamentos legais. É uma solução que decorre do princípio da legalidade administrativa, tal como foi acima entendido. Será naturalmente diferente quando a legalidade substantiva do acto se apresente não só como independente da legalidade da actuação da administração como ainda esse acto se traduza num não reconhecimento de um direito que seja alegado contra ela pelo administrado. Temos, portanto, de concluir que a repartição do ónus de prova é uma questão que há-de ser resolvida de acordo com a posição que ás partes ocupam no processo e com o tipo de relação jurídica que constitui o seu objecto e decorrentemente, no domínio do contencioso de anulação, com o tipo de acto anulando, tal qual a lei o caracteriza ou define os seus elementos constitutivos (4). É na senda do que vem de dizer-se ou seja, o de que, caberá -à administração o ónus de prova da verificação dos requisitos legais das decisões positivas desfavoráveis aos administrados, que se posiciona exactamente o estatuído no art.º 78º do C. Proc. Tributário, segundo o qual “quando a contabilidade ou escrita do sujeito passivo -se mostre organizada segundo a lei comercial ou fiscal, presume-se a veracidade dos dados e apuramentos decorrentes, salvo se se verificarem erros, inexactidões ou outros indícios fundados de que ela não reflecte a matéria tributável efectiva do contribuinte”, bem como o prescrito no art.º 121º, n.º 1, do CPT, segundo o qual “sempre que da prova produzida resulte a fundada dúvida sobre a existência e quantificação do facto tributário, deverá o acto impugnado ser anulado”. Quando o acto da administração se traduza na afirmação positiva da prática pelo contribuinte do facto tributário e da sua expressão quantitativa é a ela que incumbe a prova da sua verificação, devendo a dúvida ser resolvida pelo tribunal

(3) Cfr. *A Justiça Administrativa (Lições)*, 2.ª edição, Coimbra, 1999, págs. 268 e segs.

(4) Cfr., em sentido algo idêntico, o acórdão deste STA, de 26.01.2000 (1.ª Secção), proferido no Proc. n.º 37 739, publicado no *BMI*, 493º-226 e segs.

contra ela ⁽⁵⁾). Só que a situação dos autos não é essa. Não é a administração fiscal que está a afirmar a existência do facto tributário, mas antes o contribuinte. O acto da administração fiscal consubstancia-se, antes, num não reconhecimento de um direito que o contribuinte se arroga — o direito de dedução do imposto pago: a montante — e que diz fundar na existência dos factos tributários.

Deste modo, para se saber a quem cabe o ónus de prova da existência das operações cujo imposto se considerou indevidamente deduzido, se à administração, se ao contribuinte, ter-se-ão de analisar as normas de cuja aplicação resultou o acto tributário impugnado.

A norma que confere as atribuições à administração, exercidas no tipo de acto que está aqui em causa, é a constante do art.º 82º, n.º 1, do CIVA.

Diz ele o seguinte:

“O chefe de repartição de finanças competente procederá à rectificação das declarações dos sujeitos passivos quando fundamentadamente considere que, nelas figura um imposto inferior ou uma dedução superior aos devidos, liquidando-se adicionalmente a diferença.”

Segundo esta norma, e na perspectiva que importa ao caso concreto; são dois os requisitos legais da actuação da administração: a consideração subjectiva, na sua actividade de controlo ou de fiscalização relativa ao cumprimento, dos deveres dos contribuintes, de que estes fizeram constar das suas declarações uma dedução superior à que seria devida ou seja, superior à que resulta da aplicação da lei que as regula; que essa consideração seja tomada de modo, fundamentado: Ao usar, todavia, a expressão “. . . quando fundamentadamente considere que nelas figura. . . uma dedução superior à devida”, o legislador pretende evidenciar a exigência não só da existência de uma declaração formal fundamentadora do seu juízo subjectivo (consideração), mas também a necessidade desse juízo se equivaler ao -resultado de uma ponderação fáctico-jurídica, substancial ou materialmente, correcta. Não importa só que a administração se diga convencida, mas também que diga porque é que se deixou convencer e que este resultado possa ser objectivamente apreciado e controlado pelo tribunal à luz dos critérios adequados. E sendo assim, para emitir o seu juízo sobre se se deve ter por materialmente fundamentada a consideração da administração, o tribunal não se pode ater apenas à existência de uma fundamentação formal e aos elementos nela externados, ao contrário do que entendeu o acórdão recorrido, mas terá de formar o seu próprio juízo probatório sobre a correspondência à realidade fáctico-jurídica dos elementos em que a administração disse apoiar a sua consideração e aferir, então, sobre eles se esta deve ter-se por correcta. A administração caberá, assim, o ónus de provar, também em tribunal, os pressupostos de facto suficientes, dentro os afirmados na fundamentação do acto, para que o tribunal possa

⁽⁵⁾ Conquanto a LGT não seja aplicável ao caso, porque ainda não vigente quer à data dos factos tributários quer à data da prática do acto de liquidação adicional (que são os momentos em função dos quais tem sentido equacionar-se a determinação da lei aplicável relativa ao valor material das provas) cumpre deixar aqui anotado que é exactamente esta doutrina que o seu art.º 74º veio consagrar, pelo que nada teria essa lei inovado nesta matéria. A inversão do ónus da prova relativa à quantificação da matéria colectável constante do n.º 3 deste art.º 74º, e que corresponde àquela valoração feita pelo legislador de que se falou, justifica-se por ser evidente aqui uma violação dos seus deveres de colaboração por parte do contribuinte. Aliás, essa inversão já constava do n.º 2 do art.º 121º do CPT desde a alteração que lhe foi introduzida pelo DL. n.º 165/95, de 15 de Julho.

ajuizar-sobre se o juízo administrativo se deve ter por, objectiva e materialmente, fundamentado.

Nesta perspectiva, o tribunal *a quo* não poderia entrar em conta com os factos invocados pela administração em fundamentação do acto, como sejam as vicissitudes da escrita e da actividade do emitente das facturas cujo imposto se deduziu que ele não deu como provadas.

Não obstante esse erro do acórdão recorrido acontecido no *itihere* do acto judicativo-decisório, temos que é de manter o resultado do juízo formado pelo tribunal recorrido quanto a dever considerar-se devidamente fundada a consideração feita pela administração de que a recorrente declarou um valor de deduções de imposto superior ao devido. Na verdade, e cingindo-nos, estritamente ao probatório, não poderá deixar de se considerar como adequada uma conclusão nesse sentido numa situação, como a dos autos, em que estão em causa facturas em que o imposto nelas liquidado é de montante elevado, as facturas não se encontram relacionadas na contabilidade do seu emitente ó dito Joaquim Mendes de Sousa — e, finalmente, a adquirente das prestações a que se referem as facturas a recorrente — não conseguiu demonstrar que essas prestações lhe foram real e efectivamente realizadas por aquele contribuinte.

O direito de dedução do IVA pago a montante apenas poderá existir, segundo a própria natureza das coisas, relativamente a imposto efectivamente suportado em operações económicas efectivamente acontecidas. De contrário, estaríamos perante um simples arquétipo intelectual ou virtual e não perante um tributo que visa, atingir de forma geral o consumo real de bens e serviços — nos diversos estádios do circuito económico. A inadmissibilidade da dedução do imposto relativo a operação simulada ou em que seja simulado o preço, afirmada positivamente no n.º 3 do art.º 19º do CIVA, corresponde, deste modo, a uma conclusão forçosa ou decorrente da própria natureza do imposto, cuja explicitação formal, apenas se justifica por questões de clareza. A dedução do imposto pago a montante pelo sujeito passivo, previsto no art.º 19º, n.º 1, do CIVA, corresponde, segundo o próprio tipo de imposto, tal qual este se encontra normativamente construído, como um direito do sujeito passivo que o pagou. A dedução é o mecanismo que permite que a tributação apenas atinja em cada fase do circuito económico o valor, dos bens ou serviços nela acrescentado. Se não fosse esse mecanismo, o imposto seria um tipo de imposto em cascata e cumulativo em que haveria, em cada fase do circuito económico, uma tributação sucessiva do valor acrescentado na anterior e do valor não acrescentado. A dedução é, assim, um elemento da estrutura de funcionamento do tipo de imposto. Mas, simultaneamente, ela corresponde, também, a um direito do sujeito passivo que suportou o imposto, pois lhe confere a possibilidade de recuperar o imposto que suportou na aquisição dos bens e serviços. Se o contribuinte não deduzir o imposto, nada lhe acontecerá, sob o ponto de vista fiscal. Essa atitude apenas o poderá afectar económica e financeiramente, saindo prejudicado na concorrência e, em última instância, podendo ir à falência.

Se a dedução corresponde a um direito do contribuinte, segundo a própria conformação normativa do imposto, é ao contribuinte que caberá demonstrar a existência dos factos em que a suporta. Deste modo, quando esteja em causa uma liquidação fundada no não reconhecimento pela administração de uma dedução que o contribuinte fez caberá a este a prova da verificação dos requisitos estabelecidos

na lei para que essa dedução seja substantivamente legítima. Ao contribuinte, em tal caso, caberá a prova da existência dos factos tributários que afirma. A situação será diferente quando o imposto liquidado adicionalmente ao contribuinte diga respeito não a deduções consideradas indevidas, mas a operações cuja existência o contribuinte não declarou e a administração, todavia, afirma como realmente acontecidas. Neste caso, já caberá à administração a prova da existência dos factos tributários, devendo ela sofrer as consequências jurídicas desse ónus de prova. É a esta dimensão da problemática do ónus da prova que se refere o art.º 121º do CPT.

Da conjugação das normas dos arts. 82º, n.º 1, e 19º do CIVA resulta, assim, que não caberá à administração o ónus de prova da inexistência dos factos tributários cujo imposto considerou fundamentadamente deduzido ilegalmente por parte do contribuinte, mas que caberá ao próprio contribuinte o ónus de prova da existência dos factos tributários em que fundou a dedução que declarou. Digamos, retornando ao sentido do discurso feito atrás, que à administração cabe o ónus de prova da verificação dos requisitos estabelecidos no art.º 82º, n.º 1, do CIVA para que possa liquidar adicionalmente o IVA respeitante a deduções indevidas, mas já não a existência dos factos contra ela afirmados pelo contribuinte, traduzidos na existência dos factos tributários e sua expressão quantitativa. Os requisitos legalmente estabelecidos para que seja permitida a dedução do imposto pago a montante não constituem, nesta óptica, também, requisitos que estejam legalmente previstos enquanto requisitos de legitimação da actuação da administração. Relativamente a esta matéria, a lei basta-se com um juízo administrativo de adequação entre os factos e valorações em que a administração diz, formalmente, suportar a sua decisão e o resultado desse juízo no sentido de se lhe afigurar ter sido declarado uma dedução superior à devida, e com a prova perante o tribunal da pertinência desse juízo ou seja, com a prova, perante o tribunal, da existência dos elementos que tornam possível ter como adequada a consideração por si feita de que o contribuinte declarou uma dedução superior à permitida pela lei. É nesta perspectiva que se poderá, de algum modo, falar que a administração apenas terá de fazer a prova, em tribunal, do bem fundado da formação das suas presunções de inexistência — dos factos tributários e que, na falta dessa prova, essa questão — ou seja a questão relativa à legalidade do seu agir praticando o acto tributário — terá de ser resolvida contra ela. Um tal entendimento é, aliás, aquele que se afigura mais razoável e mais consentâneo com as próprias regras gerais estabelecidas nos arts. 342º e 343º do C. Civil sobre o ónus de prova, na medida em que assim se afasta a exigência da denominada prova diabólica, porque relativa à verificação dos factos em cuja afirmação de existência a recorrente fundamenta o seu direito, a que conduziria a posição contrária, numa solução que assim se ajusta perfeitamente à que o último preceito consagra de que “nas acções de simples apreciação ou de declaração negativa, compete ao réu a prova dos factos constitutivos do direito que se arroga”. E é um resultado que está, também, em perfeita sintonia com o princípio de presunção de veracidade que está assumido no art.º 78º do CPT. Na verdade, a única veracidade que, numa tal circunstância, este preceito impõe que se presume é a de que a recorrente deduziu um montante de imposto de valor equivalente ao que consta das facturas em causa, e que o fez com base na existência e registo destas na sua contabilidade,

e não já que os factos constantes dessas facturas. (os factos tributários) se hajam de presumir por verídicos, pois estes seriam já dados cuja veracidade apenas poderia ser, presumida à face da escrita do contribuinte que as emitiu e da qual constituiriam uma decorrência lógico-legal, dado tratar-se de um acto praticado por este, e não pela recorrente (contribuinte que apenas deduziu o imposto), se porventura, fosse feita a prova que dela constavam.

Já se viu, todavia, que face aos elementos apurados pelo tribunal constantes do probatório se deve ter por fundada a consideração da administração. E isso, acentue-se, sem entrar em linha de conta na construção desse juízo com os factos que a administração afirmou no relatório de fiscalização; cujo teor parcial, as alíneas g) e h) do probatório aditado referem, mas cuja veracidade os tribunais que julgaram de facto não deram como assente.

Não tendo, assim, a recorrente demonstrado a existência dos factos tributários, não pode a questão da legalidade substantiva da dedução que se arrogou perante a administração fiscal de ser resolvida contra ela.

É, pois, de manter, se bem que por outros fundamentos diversos, a resposta dada pelo tribunal quanto à improcedência da impugnação por falta de prova por banda da recorrente quanto à existência dos factos tributários em que fundou a dedução do imposto, declarada.

7.3. Dá terceira questão (de saber se, face aos factos dados como provados nos seus pontos 5.2 e 5.3, devia o acórdão recorrido ter concluído pela existência da fundada dúvida a que se refere o art.º 121º, n.º 1, do CPT e conceder provimento ao recurso) Sustenta a recorrente que, mesmo considerando os factos que deu como provados nos seus pontos 5.2. e 5.3., o acórdão recorrido devia ter concluído pela existência da dúvida a que se refere o n.º 1 do art.º 121º do CPT e, portanto, conceder provimento ao recurso.

Já acima se disse que este preceito não abrange os actos da administração que se traduzam no não reconhecimento das deduções declaradas pelos contribuintes quando a dúvida diga respeito não à legalidade da actuação da administração mas da existência dos factos tributários que são afirmados pelo contribuinte como tendo acontecido e em que funda essa dedução de imposto. O ónus consagrado contra à administração no art.º 121º, n.º 1, do CPT apenas existe quando seja ela a afirmar a existência dos factos tributários e a respectiva quantificação e não quando esta cabe ao contribuinte.

Mas independentemente deste aspecto acontece, ainda, que este tribunal, enquanto tribunal com poderes equivalentes aos de tribunal de revista, não pode conhecer de uma tal questão. De acordo com o disposto no art.º 722º, n.º 2, do CPC, “o erro na apreciação das provas e na fixação dos factos materiais da causa não pode ser objecto de recurso de revista, salvo havendo ofensa -de uma disposição da lei que exija certa espécie de prova para a existência do facto ou que fixe a força de qualquer meio de prova”. Ora, o saber se o julgador, perante os factos constantes do probatório, deverá ou não concluir pela existência de uma dúvida fundada quanto à existência dos factos tributários e respectiva quantificação que a recorrente alegou como fundamento da dedução declarada e que a administração não lhe reconheceu, envolve uma reapreciação do processo interior de formação da convicção probatória e do resultado da mesma que o tribunal de revista nunca poderá fazer, pois isso envolveria uma reponderação das provas que está fora dos seus poderes que estão,

nessa matéria, previstos no art.º 722º, n.º 2, do CPC, por implicar a formação de uma convicção dentro de uma livre apreciação das provas.

O que o tribunal de revista poderia syndicar eram apenas os aspectos de saber se o tribunal determinou bem o critério normativo que o referido preceito estabelece e o seu juízo sobre a sua aplicabilidade em abstracto à hipótese correspondente ao caso dos autos. Ora tal matéria não vem posta em causa pela recorrente. De qualquer modo, sempre se poderá dizer que o acórdão recorrido interpretou correctamente tal preceito ao afirmar que “se trata de norma que se reporta à questão do ónus da prova, destruindo a presunção legal a favor da AF (*in dubio pro Fisco*), estabelecendo uma verdadeira repartição do ónus da prova (que se coloca apenas em relação a questões de facto), de acordo com os princípios da legalidade e da igualdade, e em termos de que a incerteza sobre a realidade dos factos tributários reverte, em regra, contra a AF, não devendo ela efectuar a liquidação senão existirem indícios suficientes daqueles, isto é, se o conhecimento desses factos for baseado em meras aparências desacompanhadas da expressão factual de verdadeiros elementos probatórios”, mas que, “no caso dos autos, não há qualquer *non liquet* quanto à concreta existência dos factos tributários (transacções ou serviços prestados)” porque o contribuinte “não logrou provar os pressupostos em que assentou a decisão da não aceitação da dedução”.

A resposta a esta questão não pode deixar, assim, de ser negativa.
C — *A decisão*:

8. Destarte, atento tudo o exposto, acordam os juízes deste tribunal, — em negar provimento ao recurso.

Custas pela recorrente com 50% de procuradoria.

Lisboa, 17 de Abril de 2002. — *Benjamim Rodrigues* (relator) — *Mendes Pimentel* — *Fonseca Limão*.

Acórdão de 17 de Abril de 2002.

Assunto:

Matéria de facto.

Doutrina que dimana da decisão:

Um recurso versa matéria de facto quando o recorrente invoca um facto que não foi tomado em consideração na sentença recorrida.

Recurso n.º 26 652. Recorrente: GEESTRADA-Gab. de Engenharia de Estradas, L.ª. Recorrido: Cons. Directivo Centro Regional Segurança Social. Relator: Ex.º Cons.º Dr. António Pimpão.

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

Com base em vício de violação de lei, GEESTRADA - GABINETE DE ENGENHARIA DE ESTRADAS, L.ª, com sede na Rua João

das Regras, nº 285, Porto, interpôs um recurso contencioso contra uma deliberação do CRSSN para o Tribunal Administrativo de Círculo do Porto.

Por despacho de fls. 29 e seguintes, o TCA do Porto declarou-se incompetente em razão da matéria e considerou ser competente o Tribunal Tributário de 1ª Instância.

Por sentença de fls. 47 e seguintes, o Tribunal Tributário do Porto rejeitou o recurso.

Contra esta sentença foi interposto recurso para este STA, tendo a recorrente apresentado as suas alegações e conclusões de fls. 61 e seguintes.

Neste STA, o MºPº emitiu douto parecer no qual suscitou a questão prévia da incompetência do STA em razão da hierarquia, pois o recurso não versa matéria exclusivamente de direito.

Ouvida, a recorrente nada disse.

Corridos os vistos cumpre decidir a questão prévia posta pelo MºPº.

Como é jurisprudência deste STA, é pelas conclusões das alegações que se faz a sua delimitação objectiva. Se nas conclusões das alegações se invocam factos não tomados em consideração pela sentença recorrida e dos quais o recorrente pretende extrair consequências jurídicas, então o recurso versa matéria de facto e não matéria exclusivamente de direito.

Ora, na 2ª conclusão, a recorrente escreveu: “os trabalhadores que as auferiram desconhecima o motivo da sua atribuição e não contavam com elas”.

Porém, este facto não consta do probatório da sentença recorrida.

Tanto basta para termos de concluir que o recurso não versa matéria exclusivamente de direito, pelo que competente para dele conhecer é a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo e não este STA [arts. 32º, nº 1, al. b), e 41º, nº 1, al. a), do ETAF]. A recorrente pode requerer a remessa do processo para o TCA.

Nestes termos, acordam os juízes deste STA em julgar procedente a questão prévia posta pelo MºPº e declaram este STA incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso, declarando com competente para o efeito o TCA.

Custas pela recorrente, com 75 euros de taxa de justiça e metade de procuradoria.

Lisboa, 17 de Abril de 2002. — *António Pimpão* (relator por vencimento) — *Mendes Pimentel* — *Almeida Lopes* (vencido, pois o recurso só versa matéria de direito).

Acórdão de 17 de Abril de 2002.

Assunto:

Oposição à execução fiscal. Fundamentos. Artº 286.º, n.º 1, al. g), do CPT. Ilegalidade em concreto da liquidação. Contribuições à Segurança Social. Natureza jurídica.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *A ilegalidade, em concreto, da liquidação, só constitui fundamento de oposição à execução fiscal, nos precisos termos do art.º 286.º, n.º 1, al. g), do CPT, quando a lei não assegure a respectiva impugnação contenciosa.*
- 2 — *Não é o caso da autoliquidação das contribuições devidas pelas entidades patronais à Segurança Social, verdadeiros impostos que são, pelo menos, a partir da revisão constitucional de 1982 - cfr. arts. 151.º e 154.º do CPT.*

Recurso n.º 26 659. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrida: Molin Trading, S.A; Relator: Ex.ºmº Juiz Cons.º Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do STA:

Vem o presente recurso jurisdicional interposto pela Fazenda Pública, da sentença do TT de 1ª Instância do Porto, proferida em 30/07/01, que julgou procedente a oposição deduzida por MOLIN TRADING, SA, contra a execução fiscal n.º 3964-96/103.447.2, para cobrança coerciva de contribuições em dívida ao CRSS.

Fundamentou-se a decisão, em que, por não terem sido efectivamente pagas as remunerações respectivas, as contribuições em causa não são devidas.

A Fazenda recorrente formulou as seguintes conclusões:

”1. - A douta sentença recorrida julgou a oposição deduzida procedente por haver concluído que, ”... alegado que foi, nesta oposição, a existência de erro sobre os pressupostos que conduziram à liquidação das contribuições devidas ao CRSS a lei não assegura o recurso a impugnação ou recurso do mesmo, ao abrigo do disposto das alíneas g) e h) do art.º 286.º do CPT, cumpre apreciar e decidir tal questão pois ela constitui fundamento legítimo de oposição...”.

2. - Contrariamente ao sentenciado, dado que foi alegado a existência de erro sobre os pressupostos que conduziram à liquidação da quantia exequenda, a lei assegura o recurso a impugnação judicial, quer nos termos do DL n.º 348/80, de 3/9, quer nos termos do art.º 62.º, n.º 1, alínea a), do ETAF.

3. - Pelo DL n.º 348/80, foi atribuída aos Tribunais Fiscais competência para conhecimento de toda e qualquer questão entre as instituições de previdência e os contribuintes, respeitantes ao contencioso anulatório dos actos daquelas que definam direito a contribuições perante estes.

4. - Não há outra forma de processo que se adegue ao conhecimento de tais questões do que o processo de impugnação judicial (vide Artigo de Alfredo José de Sousa, ”Impugnação judicial das Contribuições da Previdência”).

5. - A legalidade em concreto não é susceptível de ser sindicada em sede de oposição, mas sim de impugnação judicial.

6. - A douta sentença sob recurso violou o art.º 62.º, n.º 1, alínea a), do ETAF, DL n.º 348/80, de 3/9 e art.º 286.º do CPT.

Nestes termos, deve ser dado provimento ao presente recurso, revogando-se a douta sentença recorrida, com as legais consequências.”

A Ex.ª Magistrada do MP emitiu parecer no sentido do provimento do recurso, uma vez que a sentença conheceu do caso *sub judicio* com fundamentos em não estar assegurado, por lei o recurso a impugnação judicial”, o que é exacto, pois ”o meio próprio da discussão

da legalidade, em concreto, das liquidações de importâncias devidas à Segurança Social, é o processo de impugnação - art.º 62.º, n.º 1, al. a), do Dec.-Lei n.º 129/84, de 27/04 (ETAF)”.

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

Em sede factual, vem apurado que:

”1. Por dívidas de contribuições ao CRSS do Norte no montante global de 406.297\$00, foi instaurada na 4ª Rep. de Vila Nova de Gaia a execução fiscal n.º 3964-96/103447.2 contra a Molin Trading, S.A. relativa ao mês de Dezembro de 1993 (fls.14);

2. A referida sociedade foi citada para a execução em 05 de Fevereiro de 1997;

3. A presente oposição foi deduzida em 24 de Fevereiro de 1997;

4. A oponente por lapso dos serviços administrativos, mais propriamente a secção de processamento de vencimentos, na folha de férias do mês de Dezembro de 1993 que enviou para a Segurança Social declarou incorrectamente valores em nome de Eduardo Manuel Ribeiro Marta 490.500\$00 a título de remunerações diversas e 654.000\$00 a título de subsídios de férias e de Natal e prestações de pré-reforma;

5. Após a cessação do contrato de trabalho existente entre a oponente e Eduardo Manuel Marta em 01 de Julho de 1993, a oponente não efectuou qualquer pagamento a título remuneratório ou a qualquer outro título aquele (fls. 9);

6. A oponente a aperceber-se do lapso referido em 4, procedeu a entrega em 16.02.94 de nova folha de férias devidamente preenchida e corrigida para o CRSS do Norte (fls. 10 e 11);

7. A oponente pagou as contribuições para o CRSS respeitantes a Dezembro de 1993 no montante de 166.434\$00 em conformidade com a folha de remunerações entregue em 16.02.94 (fls.12).”

Vejam, pois:

Nos termos do art.º 286.º, n.º 1, al. g), do CPT, constitui fundamento de oposição à execução fiscal, a ”ilegalidade da liquidação da dívida exequenda, sempre que a lei não assegure meio judicial de impugnação ou recurso contra o acto de liquidação”.

O que não é o caso dos autos.

Na verdade o art.º 62.º, n.º 1, al. a), do ETAF faz competir aos TT de 1ª Inst., ”conhecer dos recursos dos actos de liquidação de quaisquer receitas tributárias, incluindo as parafiscais”.

Cfr. o Acd. do STA de 17/06/98, Rec. 20.607.

Já, aliás, o artº 5.º do Dec-Lei 348/80, de 3 de Set, que alterou o art.º 66.º al. i) da Lei Orgânica dos Tribunais Judiciais (Lei 82/77, de 6 Dez.), dispunha ser da competência dos tribunais fiscais o conhecimento das questões entre instituições de Previdência ou de bono de família e os contribuintes (entidades patronais).

E, como escreveram Alfredo de Sousa e José Paixão, in *CPT Anotado*, 4ª edição, ”o sentido útil (do referido normativo), dada a natureza do contencioso de anulação dos tribunais fiscais, só pode ter sido o de atribuir-lhes competência para a anulação, em processo de impugnação judicial, da liquidação das contribuições, nos casos em que são efectuadas pelos organismos da previdência”.

E, posteriormente, o art 46.º, n.º 2, da Lei n.º 28/84, de 14 Agosto, veio prever expressamente a impugnação da liquidação e exigência das contribuições à Segurança Social, nos tribunais tributários.

E é o que igualmente prescreve o art.º 154.º do CPT.

Todavia, actualmente, pelo menos a partir da revisão constitucional de 1982, as contribuições devidas à Segurança Social, pelas entidades

patronais, devem considerar-se como verdadeiros impostos, ainda que especiais.

Na verdade, aquela lei superou o óbice que, até então, alguns viam na referida qualificação.

É que o seu art.º 108.º, n.º 1, al. b), passou a determinar que o Orçamento do Estado incluisse também "o orçamento da Segurança Social", que não apenas as respectivas "linhas fundamentais de organização".

Conteúdo normativo que, no ponto, foi mantido pela Lei 6/91, de 20 de Fev.

Trata-se, assim, de prestações pecuniárias, com previsão orçamental, impostas coactivamente e sem carácter de sanção exigidas por entes públicos e com vista à satisfação de fins públicos, sem existência de qualquer vínculo sinalagmático ou de contra-prestação entre elas.

Tal identidade havia, aliás, sido já expressamente afirmada pelo Dec-Lei 68/87, de 9 Fev.

Cfr., ainda, os Acds. do TC de 10 Nov 99 e 5 Jul 00, in *D. Rep.*, II Série, de, respectivamente 23Fev00 e 7Nov00, e 14Fev96, in *BMJ*, 454-286.

Ora, segundo resulta do probatório - n.º 7 - "a oponente pagou as Contribuições para a CRSS respeitantes a Dezembro de 1993, ... em conformidade à folha de remuneração entregue em 16/02/94".

Ou seja, procedeu à respectiva auto-liquidação.

Assim, quer se aplicasse o artº 151º quer o artº 154.º, ambos do CPT - neste último sentido cfr. o Ac. do STA, de 19/01/00, Rec. 18.955 - sempre a lei assegurava meio judicial de impugnação ou recurso contra o acto de liquidação - dita al. g).

Pelo que não pode discutir-se, nestes autos, "a ilegalidade da liquidação da dívida exequenda", conforme a pretensão do oponente, ao alegar, nos termos expostos, que não foram pagas as remunerações a que se referem as contribuições exequendas.

Na verdade, como é sabido, o nosso legislador operou uma separação nítida entre os fundamentos da impugnação judicial e os da oposição à execução: uma, a primeira, em termos da apreciação da correspondência do tributo com a lei, relativamente ao momento em que foi praticado o acto tributário; a "outra, respeitante aos fundamentos supervenientes que possam tomar ilegítima ou injusta a execução, por falta de correspondência com a situação material subjacente no momento em que se adoptam as providências de subrogação em que a execução se traduz - e que é a oposição à execução fiscal.

"Num como noutro processo, o objectivo visado é fazer prevalecer a relação subjacente, a verdade material, sobre a abstracção própria do acto tributário. Mas, no caso da impugnação a abstracção destrói-se pela invocação da ilegalidade do acto;

No caso da oposição pela invocação da ilegitimidade superveniente desse mesmo acto na sua função de título executivo".

Cfr. Alberto Xavier, *Conceito e Natureza do Acto Tributário*, págs. 589/90.

Todavia, tal separação não é absoluta, tendo a lei autorizado, a título excepcional, a apreciação da legalidade do acto tributário, no próprio processo de execução, em casos que considera de gravidade bastante para impedir a sua produção, nos termos normais - cfr. als. a), f) e g) do citado art.º 286.º

O que, contudo, não é, como se crê ter demonstrado, o caso dos autos em que a lei assegura a impugnação judicial da liquidação - ou autoliquidação -, do tributo.

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, revogando-se a sentença recorrida e julgando-se improcedente a oposição.

Custas pela oponente, na instância, não sendo devidas neste STA.

Lisboa, 17 de Abril de 2002. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Almeida Lopes* — *António Pimpão*.

Acórdão de 17 de Abril de 2002.

Assunto:

Reposição de dinheiros públicos. Prescrição.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Estabelecendo o art.º 40.º, n.º 1, do DL 155/92 de 28.7, que a obrigatoriedade de reposição das quantias recebidas prescreve decorridos cinco anos após o seu recebimento é este preceito normativo aplicável à situação em que as quantias foram recebidas pelo funcionário público ou pensionista.*
- 2 — *Se foi depositada pensão a favor do pensionista marido, entretanto falecido, e foi a respectiva quantia levantada da conta de que também era titular a mulher daquele, por esta, não é aplicável o mesmo preceito normativo pois que esta não recebeu tal quantia da Caixa Geral de Aposentações.*

Recurso n.º 26 676. Recorrente: Maria da Conceição Silva Torres Santana; Recorrida: Caixa Geral de Aposentações; Relator: Ex.º Juiz Consº Dr. António Pimpão.

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

1. Maria da Conceição Silva Torres Santana recorre da sentença que, no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa, 4.º Juízo, 2ª Secção, julgou improcedente a oposição à execução fiscal.

Alegou formulando as seguintes conclusões:

1. A sentença considerou que a dívida não se encontra prescrita uma vez que não se lhe aplica o artigo 40.º do DL n.º 155/92, de 28 de Julho, porquanto tal normativo só tem aplicação quando esteja em causa o beneficiário directo das quantias indevidamente recebidas e, a Recorrente "levantou tal importância, não a recebeu"

2. Considerou ainda que quanto aos juros de mora, e por se tratar de questão ligada legalidade concreta da liquidação, a oposição não é a sede própria para se conhecer de tal matéria.

3. A Recorrente não concorda com a análise e interpretação efectuadas.

4. Em primeiro lugar, o artigo 40.º do DL 155/92, estipula um prazo de prescrição de cinco anos para a obrigatoriedade de reposição

de dinheiros públicos, não distinguindo o título ou a qualidade do sujeito obrigado a repor o dinheiro.

5. Ora, se o Legislador não distinguiu não cabe ao intérprete fazê-lo, sob pena de estar a prosseguir interpretação contrária à letra e ao espírito da Lei.

6. De facto, a recorrente, obrigada à restituição da quantia indevidamente creditada pela CGA, devia proceder à sua reposição por meio de guias passadas para o efeito.

7. Todavia, tal obrigação prescreveu no dia 16 de Julho de 1998 nos termos do artigo 40.º do DL 155/92.

8. E não se diga que o referido preceito não se aplica, porquanto a recorrente não "recebeu" tal quantia antes a "levantou".

9. Tal interpretação seria contrariar o sentido da Lei cujo objectivo é abranger a efectiva disponibilidade das verbas.

10. Quanto aos juros de mora, note-se que na data em que a recorrente foi interpelada pela primeira vez para repor a quantia em causa já a obrigação principal se encontrava prescrita.

11. Assim sendo, não só não chegou a constituir-se a obrigação acessória de pagamento de juros de mora, como, caso se entendesse que a dívida não se encontrava prescrita, o que só academicamente se conjectura, só após a interpelação a recorrente se constituiria em mora e só a partir de tal data poderiam ser peticionados os respectivos juros.

12. O que está em causa é a inexistência da obrigação, e não a legalidade da concreta liquidação.

Em alegações defende a Caixa Geral de Aposentações que deve negar-se provimento ao recurso pois que resultando a dívida exequenda do levantamento ilícito, pela ora recorrente, de quantia depositada na conta de que era co-titular com o pensionista falecido, depois da morte deste, e não de qualquer pagamento a ela feito indevidamente, não se lhe aplica o regime do Dec.-Lei n.º 155/92, de 28 de Julho, que regula a reposição ao Estado de quantias indevidamente pagas, não se verificando a prescrição prevista no Dec.-Lei n.º 155/92, para a obrigação de repor ao Estado quantias indevidamente recebidas deste.

Também quanto à obrigação de pagamento dos juros, bem decidiu a douta sentença ao considerar que a oposição à execução não é o momento próprio para contestar a liquidação dos mesmos.

Acrescenta que, ainda que assim se não entendesse, sempre os juros seriam devidos nos termos requeridos pela ora recorrida, como resulta do disposto na alínea b) do n.º 2 do art.º 805.º do Código Civil e no art.º 8.º do Dec.-Lei n.º 277/93, de 10 de Agosto, uma vez que a apropriação pela recorrente da quantia depositada na conta de que era co-titular juntamente com o falecido pensionista, da importância correspondente às pensões depositadas depois da morte deste, consubstancia a prática de acto ilícito de apropriação ilegítima por acessão, previsto e punido no Código Penal — art.º 209.º, n.º 1, pelo que a executado se constituiu em mora, independentemente de interpelação.

O EMMP entende que deve conceder-se provimento ao recurso por ocorrer a prescrição da dívida exequenda já que tendo a pensão sido depositada na conta do falecido marido da oponente em 16-7-1993 esta só foi notificada para proceder à restituição em 25-9-98 pelo que ocorreu o prazo de prescrição de cinco anos.

2. A sentença recorrida fixou o seguinte quadro factual:

A) A pedido da CGA foi instaurada contra a oponente execução fiscal que tomou o n.º 3166.99.103787.0, para cobrança coerciva da

quantia de 152.132\$00, acrescida de juros de mora no montante de 166.176\$00, conforme documento de fls. 22, que se dá por reproduzido;

B) A quantia de 152.132\$00 corresponde "a parte do produto líquido das pensões indevidamente levantadas da conta de depósito à ordem n.º 0183-031054-930, constituída na Agência da Caixa Geral de Depósitos em Caldas da Rainha.

Esta importância foi depositada na referida conta de depósito à ordem em nome do pensionista n.º 434438-001, António Silva Pereira, após o falecimento deste ocorrido em 1993/06/28 (.....)", conforme documento referido na alínea anterior;

C) A executada oponente era co-titular da referida conta de depósito à ordem;

D) Depois do falecimento do pensionista e por desconhecimento do mesmo falecimento, a CGA depositou, com data valor de 16/7/93, a favor do mesmo pensionista, a pensão respeitante ao mês de Julho de 1993 e ao 14.º mês do mesmo ano, na quantia de 177.853\$00, pelo que a referida conta ficou com um saldo de 266.611\$00, conforme documentos de fls. 9 a 14, que se dão por reproduzidos e, sobretudo, conforme fls. 11 e 12;

E) Com data valor do mesmo dia, foi levantada da conta em causa a quantia de 260.000\$00, ficando um saldo de 6.611\$00, conforme documento de fls. 12;

F) Entretanto, em dia não apurado, foi feito um movimento a crédito da conta no montante de 20.000\$00, ficando esta com um saldo de 26.611\$20, conforme mesmo documento;

G) Após a CGA ter tomado conhecimento de que o óbito ocorrera em Junho, a mesma CGA promoveu a restituição da quantia depositada indevidamente, mas a conta tinha apenas o dito saldo de 26.611\$20, tendo sido restituída a quantia de 26.611\$00, conforme mesmos documentos de fls. 11 e 12;

H) A exequente CGA pediu à oponente, executada, por ofício de 25 de Setembro de 1998, o pagamento da quantia em falta, no montante de 152.132\$00, acrescida dos juros no montante de 163.291\$00, tendo estes sido liquidados só a partir de 1 de Setembro de 1993, por nesta data ter entrado em vigor o DL 277/93, de 10 de Agosto, conforme documentos de fls. 9 e 11;

I) A oponente foi citada para a execução por simples postal expedido em 21 de Outubro de 1999, conforme cota de fls. 23, que se dá por reproduzida;

J) A oposição foi deduzida no dia 25 de Novembro de 1999, conforme carimbo apostado na p.i., que se dá por reproduzido;

L) A oponente prestou caução, nos termos da guia de fls. 40, que se dá por reproduzida, tendo a instância executiva sido suspensa, conforme informação e despacho de fls. 41, que se dão também por reproduzidos.

3. A sentença recorrida julgou a oposição improcedente depois de se pronunciar pela não verificação da prescrição da quantia exequenda ao abrigo do DL 155/92, de 28-7.

Acrescentou, quanto aos juros de mora, que se trata de questão ligada à legalidade concreta da liquidação e que, por isso, a oposição não é a sede própria para se conhecer de tal questão já que a sede própria é a impugnação, para cuja interposição a oponente dispunha de determinado prazo nos termos do disposto nos arts. 120.º e segs. do CPT. Concluiu que não tendo impugnado a respectiva liquidação, não podia, em oposição, discutir esta mesma questão.

Estabelece o art.º 40.º do DL 155/92 de 28.7, sob a epígrafe prescrição, integrado na secção relativa à restituição de dinheiros públicos que:

”1 — A obrigatoriedade de reposição das quantias recebidas prescreve decorridos cinco anos após o seu recebimento.

2 — O decurso do prazo a que se refere o número anterior interrompe-se ou suspende-se por acção das causas gerais de interrupção ou suspensão da prescrição.”

E neste diploma regulam-se, além de outras matérias, a restituição de importâncias que tenham dado entrada nos cofres do Estado sem direito a essa arrecadação (cfr. art.º 35.º) bem como a reposição de dinheiros públicos que devam reentrar nos cofres do Estado (art.º 36.º, n.º 1) a qual se deve efectivar por compensação, por dedução não abatida ou por pagamento através de guia.

O n.º 2 deste mesmo preceito normativo estabelece que as quantias recebidas pelos funcionários ou agentes da Administração. Pública que devam reentrar nos cofres do Estado serão compensadas, sempre que possível, no abono seguinte de idêntica natureza acrescentando o n.º 3 que, quando não for praticável a reposição sob as formas de compensação ou dedução, será o quantitativo das reposições entregues nos cofres do Estado por meio de guias.

Conforme se decidiu na sentença em apreciação o art.º 40.º, n.º 1, do DL 155/92 de 28.7.92, sob a epígrafe prescrição, integrado na secção relativa à restituição de dinheiros públicos, ao estabelecer que a obrigatoriedade de reposição das quantias recebidas prescreve decorridos cinco anos após o seu recebimento está a reportar-se a quantias recebidas como deste preceito normativo resulta expressamente.

Tem entendido este STA que o decurso deste prazo de prescrição da reposição das quantias indevidamente ou a mais recebidas se suspende ou interrompe por acção das causas gerais de interrupção ou suspensão da prescrição e que a estas dívidas não é aplicável o art.º 34.º do CPT mas antes o art.º 323.º do C.Civil (cfr. STA 03-10-01, Rec. 26.105).

E na situação concreta dos presentes autos as quantias não foram recebidas pela oponente mas antes depositadas na conta de que a oponente era titular com o seu falecido marido.

E sabendo ela da proveniência de tal quantitativo não deveria efectuar o levantamento da importância que em tal conta havia sido creditada pela Caixa Geral de Aposentações em nome do seu falecido marido.

Conforme se escreveu na sentença recorrida aquela importância não se destinava à oponente mas ao pensionista seu marido pelo que a oponente ”levantou” tal importância e não a ”recebeu”.

Concluimos, por isso, acompanhando a sentença recorrida que à situação concreta dos presentes autos não é aplicável o prazo de prescrição de cinco anos previsto no mencionado art.º 40.º do DL 155/92, de 28-7, pelo que não ocorreu, na situação concreta dos presentes autos, a invocada prescrição.

Ainda, conforme se escreveu na sentença recorrida, se a oponente não depositou a quantia em questão na sua conta bancária, e sabia que a não tinha depositado, sempre deveria averiguar primeiro da proveniência da mesma quantia e só depois, se chegasse à conclusão que lhe pertencia, a poderia levantar.

Acompanha-se, ainda, a sentença recorrida quando afirma que a questão dos juros de mora respeita à legalidade concreta da liquidação

e que, por isso, a oposição não é a sede própria para se conhecer de tal questão.

Com efeito a notificação da recorrente para pagamento através de guia é susceptível de discussão judicial onde a notificada pode discutir a legalidade não só da exigência como do respectivo quantitativo não importando, na situação concreta dos presentes autos, qual o tribunal competente para apreciar tal. legalidade. Nos presentes autos apenas importa reafirmar a tese da sentença em apreciação de que não pode tal questão ser apreciada em sede de oposição.

Do exposto resulta que é de confirmar a sentença recorrida que neste sentido se pronunciou.

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

Custas pela oponente fixando-se em 50% a procuradoria.

Lisboa, 17 de Abril de 2002. — *António Pimpão* (relator) — *Mendes Pimentel* — *Vitor Meira*.

Acórdão de 17 de Abril de 2002.

Assunto:

Matéria de facto.

Doutrina que dimana da decisão:

Constitui matéria de facto, que escapa aos poderes de cognição do STA, como tribunal de revista, a questão de saber se o contribuinte praticou omissões de lançamentos na sua contabilidade.

Recurso n.º 26 681. Recorrente: DILOP — Produtos Alimentares, S. A.; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Almeida Lopes.

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

1º Relatório:

Com fundamento em não estarem reunidos os pressupostos legais para a tributação por métodos indiciários, em não ser verdade que não tenha contabilizado a totalidade das vendas efectuadas e em não ser verdade que tenha efectuado «vendas por fora», a contribuinte ARLOP — Indústria e Comércio de Carnes, L.^{da}, com sede na Av. Portugal, Póvoa da Galega, Milharado, Mafra, deduziu impugnação judicial contra o acto de liquidação de IRC do ano de 1989, praticado pela Repartição de Finanças de Mafra.

Por sentença de fls. 148 e seguintes, o Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa julgou a impugnação improcedente.

Dessa sentença foi interposto recurso para o Tribunal Central Administrativo, o qual, por acórdão de fls. 184 e seguintes, confirmou a sentença recorrida.

Continuando a não se conformar, a contribuinte recorreu para este STA, tendo apresentado as suas alegações e conclusões de fls. 201 e seguintes, nas quais sustenta que nada obstava, ou obsta, ao controlo do lucro tributável da empresa e, conseqüentemente, não existe qualquer dos pressupostos exigíveis para a determinação daquele lucro por métodos indiciários.

Não houve contra-alegações.

Neste STA, o M^oP^o emitiu douto parecer nos termos do qual se devia convidar a recorrente a apresentar melhores conclusões, ou que a recorrente não impugna o acórdão recorrido, ou, finalmente, que só discute questões de facto.

Corridos os vistos cumpre decidir a questão de saber se a decisão recorrida deve ser confirmada ou reformada, sendo certo que vêm dado como provado que a contribuinte praticou omissões na sua contabilidade e que foi por isso que foi tributada por métodos indiciários.

2^o Fundamentação:

Entendo o M^oP^o que a única conclusão que a recorrente apresentou é deficiente, pelo que deveria ser convidada a apresentar melhores conclusões.

É verdade que as alegações da recorrente termina por uma única conclusão. Mas não é por isso que essa conclusão é deficiente.

Desde o princípio do processo que a recorrente vem sustentado que não estão reunidos os pressupostos para a determinação da matéria colectável por métodos indiciários. Essa tese é suficientemente clara, pelo que não precisa de melhores conclusões que a explicitem.

Daí que não proceda o pedido de convicta para melhores conclusões. No seu parecer, o M^oP^o entende que no recurso não se imputa vício algum ao acórdão recorrido.

Com o devido respeito, mas nas alegações põe-se em causa a matéria de facto em que assentou o TCA, pois diz-se que não foi feita qualquer prova da existência de factos que legitimassem a determinação da matéria de facto por métodos indiciários. E na única conclusão não se aceita que, contrariamente ao que decidiu o TCA, estejam reunidos os pressupostos legais para a tributação por esses métodos.

«Na sua única conclusão, a recorrente sustenta que não exista qualquer dos pressupostos exigíveis para a determinação do lucro por métodos indiciários.

Os pressupostos para a determinação da matéria colectável por métodos indiciários constavam do artigo 51^o do CIVA.

As instâncias deram como provado que o Fisco fixou a matéria colectável por métodos indiciários por ter havido por parte da recorrente omissões praticadas na sua contabilidade. E a recorrente percebeu que foi esta a causa dessa forma de tributação, pois, na petição inicial, fez alusão a «vendas por fora».

Ora, se os pressupostos para a aplicação de métodos indiciários constam da lei, já a fixação dos factos materiais e concretos que configuram a hipótese legal são matéria de facto e não matéria de direito.

Saber se houve omissões praticadas na contabilidade ou se houve ou não vendas por fora não é uma questão de direito mas uma questão de facto.

Nos termos do artigo 21^o, n^o 4, do ETAF, nos processos inicialmente julgados pelos tribunais tributários de 1^a instância, o STA apenas conhece de matéria de direito.

É o caso. Este processo foi julgado pelo Tribunal Tributário de 1^a Instância de Lisboa e, depois, pelo TCA. Logo, o STA não pode

conhecer da questão que a recorrente levanta nas suas alegações, precisamente porque não tem poderes de cognição para o efeito. Se este STA conhecesse da questão de saber se houve omissões na contabilidade da recorrente, então estava a conhecer de facto e não o podia fazer, pois está limitado ao conhecimento de questão de direito.

Como muito bem diz o M^oP^o, a recorrente baseou a sua tese apenas na informação da matéria de facto estabelecida nas instâncias, matéria que este STA não pode sindicar por ser um tribunal de revista.

Daí que im proceda a única conclusão das alegações.

3^a Decisão:

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

Custas pela recorrente, com 50% de procuradoria.

Lisboa, 17 de Abril de 2002. — Almeida Lopes (relator) — Alfredo Madureira — Mendes Pimentel.

Acórdão de 17 de Abril de 2002.

Assunto:

Art^o 57^o do CIRC.

Doutrina que dimana da decisão:

Nos termos do n.º 1 do artigo 57.º do Código do IRC, a Administração Fiscal deve efectuar as correcções necessárias para a determinação do lucro tributável, sempre que, em virtude das relações especiais que se estabeleceram entre uma sociedade comercial e um empresário em nome individual, dirigida aquela por este, desde que entre eles se tenham estabelecido condições diferentes das que seriam normalmente acordadas entre pessoas independentes e desde que aquelas relações tenham conduzido a que o lucro apurado, com base na contabilidade, seja diverso do que se apuraria na ausência daquelas relações.

Recurso n.º 26 733. Recorrente: Saul Maia de Campos, L.^{da}; Recorrido: Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais; Relator: Ex.^{mo} Juiz Cons.^o Dr. António Pimpão.

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

1 — Saul Maia de Campos, L.^{da}, recorre do acórdão que, no Tribunal Central Administrativo, negou provimento ao recurso contencioso do acto do Sr. Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais que havia indeferido recurso hierárquico com o qual pretendia a anulação da correcção quantitativa do lucro tributável referente ao IRC do exercício de 1993.

Alegou formulando o seguinte quadro conclusivo:

1. Saul Maia de Campos ENI é o proprietário do Centro Comercial São João de Deus.

2. Até ao fim do ano de 1992 a recorrente Saul Maia de Campos, L.^{da}, dedicava-se à exploração do referido Centro Comercial, e em contrapartida do pagamento de uma renda mensal fixa ao proprietário, recebia directamente as rendas provenientes das lojas e dos parques de estacionamento.

3. A partir de 1993, as rendas referidas passam a ser recebidas directamente por Saul Maia de Campos ENI, deixando de vigor o mencionado contrato.

4. A questão crucial resulta da aplicação dos artigos 57º do CIRC e 80º do CPT.

5. O Acórdão agora recorrido analisa e verifica superficialmente a existência dos requisitos quanto à fundamentação necessária ao acto e derivados do artigo 80º do CPT.

6. Considera o Acórdão recorrido que se retira uma descrição simples e certa quanto às relações especiais mencionadas e afirmadas existirem entre a Recorrente e Saul Maia de Campos ENI.

7. A sociedade Recorrente tem outros sócios que não apenas e só Saúl Maia de Campos.

8. Não há qualquer descrição consistente que possa preencher o requisito do artigo 80º, alínea a), do CPT.

9. A Administração Fiscal não demonstra que foram estabelecidas condições diferentes das habitualmente acordadas entre entidades independentes.

10. Tão-pouco a Administração demonstra e o Acórdão recorrido não o menciona, como é que o lucro de ambas as entidades seria diverso na ausência daquelas relações, limitando-se a uma conclusão em tese teórica.

11. Nunca foi solicitada qualquer confirmação das partes contratantes quanto à cessação do contrato de arrendamento.

12. O acórdão recorrido não tomou qualquer posição sobre a menção das alegações da Recorrente à altura, de que os argumentos contratuais invocados apenas o tinham sido em sede de recurso e não no relatório de fiscalização.

13. Pelo que se viola claramente o artigo 80º, alínea b) do CPT, violação essa sobre a qual o acórdão recorrido não se pronuncia desfavoravelmente.

14. O direito à fundamentação do acto tributário constitui uma garantia específica dos contribuintes conforme resulta do artigo 125º do CPA.

15. A Administração Fiscal está claramente em conflito com este preceito legal, vindo o acórdão recorrido na mesma linha, quando afinal não está preenchido o requisito mencionado no n.º 13 destas conclusões.

16. A Administração Fiscal omite a descrição dos termos em que normalmente decorrem operações da mesma natureza entre pessoas independentes.

17. Pelo que por não conformidade com o artigo 80º, CPT o acto é ilegal devendo ser anulado.

18. A Administração Fiscal faz uma incorrecta descrição e quantificação dos montantes motivo de correcções.

19. A Administração Fiscal baseou-se apenas numa ideia abstracta (como as rendas do ano anterior), sem suporte, sem demonstração, violando claramente o artigo 80º, alínea c), do CPT.

20. Conforme o artigo 21º do CPT as decisões em matéria tributária que afectam direitos e interesse legalmente protegidos, deverão conter os respectivos fundamentos de facto e direito, o que não acontece.

21. Não tendo o acórdão recorrido manifestado uma posição clara e sustentada sobre a aplicação desse preceito.

22. Pelo que não estão preenchidos os pressupostos do artigo 57º do CIRC, nem os requisitos do artigo 80º do CPT, conjugado que é com os artigos 125º do CPA e 21º do CPT.

23. Não se manifestando assim comprovadamente relações especiais entre a requerente e Saul Maia de Campos ENI.

24. Violando-se o direito à fundamentação, devidamente acautelado na lei, e vital num acto tributário.

25. Pelo que não se conforma a requerente com o acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo, tendo em conta a interpretação que é feita da norma, e como concluiu da aplicação do conceito de relações especiais e ainda do conceito de fundamentação nas correcções de matéria tributável.

O Sr. SEAF apresentou alegações defendendo a manutenção do acórdão recorrido por se encontrar o mesmo fundamentado e explicitar as relações especiais que se estabeleceram entre as entidades a que se reporta o probatório.

O EMMMP entende que o recurso não merece provimento pois que o acórdão recorrido fez boa interpretação dos factos e aplicação da lei ao considerar que no caso dos autos a Administração Fiscal cumpriu os requisitos de fundamentação exigidos pelo artº 80º do CPT.

2 — O acórdão recorrido fixou o seguinte quadro factual:

a) No dia 16-10-1998, a ora recorrente foi notificada do despacho do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, de 9-9-1998, do seguinte teor: «*Indefiro, como proposto, pelas razões expostas na presente informação e no relatório junto*» — cf. o intróito da petição inicial, e fls. 2 do processo instrutor apenso.

b) No dia 17-12-1998, a ora recorrente apresentou o presente recurso contencioso contra o despacho dito em a) — cf. o carimbo de entrada a fls. 2 dos presentes autos.

c) O despacho dito em a) foi proferido sobre uma informação da Direcção Geral dos Impostos, na qual, a concluir, se escreve «*que deve ser indeferido o presente recurso hierárquico*», «*porque foram confirmados os pressupostos necessários à correcção do lucro tributável, de acordo com o disposto no n.º 1 do artigo 57º do Código do IRC*»; «*e também porque a fundamentação da correcção foi clara, suficiente e congruente, cumprindo-se, assim, o direito fundamental consagrado no artigo 80º do Código de Processo Tributário*» — cf. fls. 2 a 13 do processo instrutor.

d) Do relatório referido no despacho recorrido, dito em a), consta o parecer de que, relativamente a IRC do ano de 1993, a declaração da ora recorrente foi corrigida, além do mais, em «*53 113 875\$ proveitos nos termos do artigo 57.º do Código do IRC e custos 32 400 000\$ igualmente nos termos do artigo 57.º do Código do IRC*» — cf. fls. 59 do processo instrutor.

e) Do mesmo relatório de exame à escrita da ora recorrente consta ainda que do total de correcções ao lucro tributável, entre outras, são «*32 400 000\$, referente a rendas pela exploração do Centro Comercial e parqueamento, a considerar como custo em "Saul Maia de Campos, L.^{da}" (também irá ser considerado o proveito em Saúl Maia de Campos, empresário em nome individual), pela não contabilização deste montante*; e «*53 113 875\$, referente às rendas das lojas do Centro Comercial, que o contribuinte não contabilizou como proveito da actividade da sociedade, e que o deveria ter feito nos termos do artigo 20.º do Código do IRC*» — cf. fls. 80 e 81 do processo instrutor.

f) Do mesmo relatório consta, além do mais — fls. 68 e 69, 74 e 75, e 80 e 81 do processo instrutor:

1. *A empresa, em 1993, não contabilizou nenhuma renda que pagava até então à Saul Maia de Campos, empresário em nome individual, pelo arrendamento do Centro Comercial São João de Deus e Parqueamento Automóvel.*

2. *Porém, continua a contabilizar como proveitos as cessões de exploração das lojas, as receitas do estacionamento, os condomínios e despesas comuns, omitindo as rendas das lojas do Centro, que são considerados por Saul Maia de Campos como rendimentos da categoria F da modelo 2 de IRS.*

3. *Assim, a sociedade, desde 1993 deixou de contabilizar as rendas como custo, continuando a exercer a sua actividade de gestão do Centro Comercial e parqueamentos até à data de hoje (1996), comprovado pelos registos nos livros selados, por nós verificados, sem contabilizar qualquer custo das rendas.*

4. *Esta situação só é possível pelas relações especiais, existentes entre duas entidades (o empresário individual e a sociedade) consubstanciadas na mesma pessoa que é Saul Maia de Campos.*

5. *Dado que não houve qualquer alteração do objecto social e da relação de contrato existente entre o contribuinte Saul Maia de Campos, empresário em nome individual, proprietário do edifício onde se encontra instalado o Centro Comercial São João de Deus e o contribuinte Saul Maia de Campos, L.^{da}, com a actividade já descrita de exploração de centros comerciais, não aceitamos como rendimentos da categoria F do IRS de Saul Maia de Campos o valor das rendas pagas pelos arrendatários das lojas e do parque, considerando este valor como proveito da sociedade.*

6. *Assim, para apuramento do lucro tributável da sociedade, e de acordo com o artigo 57.º do Código do IRC considerou-se, pela existência de relações especiais, o valor das rendas, que a sociedade deveria pagar ao empresário em nome individual pelo espaço afecto à exploração do Centro Comercial e ao Parque Automóvel, em 30 000 000\$ e 2 400 000\$, respectivamente, tendo por base os valores pagos e contabilizados em exercícios anteriores.*

Estabeleceu, ainda, que:

Não se prova que, a partir de 1993, tenha havido alguma alteração ao falado contrato de arrendamento/exploração das lojas do Centro Comercial e estacionamento, em vigor entre a sociedade, ora recorrente, e Saul Maia de Campos, empresário individual — cf. especialmente os documentos apresentados pela recorrente juntamente com a petição inicial.

Não se prova que o empresário individual, Saul Maia de Campos, não seja a mesma pessoa que dirige a gestão, quer da sociedade, ora recorrente, “Saul Maia de Campos, L.^{da}”, quer da entidade Saul Maia de Campos, empresário individual — cf. especialmente os documentos apresentados pela recorrente juntamente com a petição inicial.

3.1 — O acórdão recorrido negou provimento ao recurso contencioso depois de afirmar a existência de relações especiais entre a recorrente Saul Maia de Campos, L.^{da}, e Saul Maia de Campos que levaram ao estabelecimento de condições diferentes das que seriam normalmente estabelecidas entre pessoas independentes o que conduziu a que o lucro apurado com base na contabilidade fosse diverso daquele que se apuraria na ausência daquelas relações. Ainda segundo

o acórdão em apreciação entre uma sociedade comercial e uma empresa em nome individual, dirigidas pela mesma pessoa física, é natural a existência das faladas relações especiais pelo que há lugar às correcções necessárias para determinação do lucro tributável, em IRC, quando a aludida sociedade comercial, anormalmente, sem qualquer comprovada justificação, não inscreve na sua contabilidade os proveitos e os custos decorrentes do cumprimento ou execução de um contrato em vigor entre si e aquela também aludida empresa em nome individual.

Contra o assim decidido insurge-se a recorrente sustentando, em síntese, que Saul Maia de Campos ENI é o proprietário do Centro Comercial S João de Deus, que até ao fim do ano de 1992 a recorrente Saul Maia de Campos L.^{da}, dedicava-se à exploração do referido Centro Comercial, e em contrapartida do pagamento de uma renda mensal fixa ao proprietário, recebia directamente as rendas provenientes das lojas e dos parques de estacionamento e que a partir de 1993, as rendas referidas passaram a ser recebidas directamente por Saul Maia de Campos ENI, deixando de vigor o mencionado contrato.

Refere que a questão crucial resulta da aplicação dos artigos 57º do CIRCE e 80º do CPT e que o acórdão recorrido analisa e verifica superficialmente a existência dos requisitos quanto à fundamentação necessária ao acto e derivados do artigo 80º do CPT, que a sociedade recorrente tem outros sócios que não apenas e só Saul Maia de Campos e que não há qualquer descrição consistente que possa preencher os requisitos deste artigo 80º, alínea a), do CPT.

Que a Administração Fiscal não demonstra que foram estabelecidas condições diferentes das habitualmente acordadas entre entidades independentes e tampouco a Administração demonstra como é que o lucro de ambas as entidades seria diverso na ausência daquelas relações, limitando-se a uma conclusão em tese teórica, que nunca foi solicitada qualquer confirmação das partes contratantes quanto à cessação do contrato de arrendamento.

Que a Administração Fiscal faz uma incorrecta descrição e quantificação dos montantes, motivo de correcções, baseando-se apenas numa ideia abstracta (como as rendas do ano anterior), sem suporte, sem demonstração, violando claramente o artigo 80º, alínea c), do CPT tendo sido violado o direito à fundamentação.

São pois estas as questões que constituem o objecto do presente recurso e que cumpre apreciar.

3.2 — O artigo 57.º, nº 1, do Código do IRC refere-se ao regime das correcções ao lucro tributável das sociedades, com fundamento na existência de relações especiais. Permite este preceito normativo à Administração Fiscal efectuar as correcções necessárias para a determinação do lucro tributável, sempre que, em virtude de relações especiais entre a sociedade contribuinte e outra entidade, sejam estabelecidas condições diferentes das que seriam acordadas entre entidades independentes desde que as mesmas conduzam a que o lucro apurado seja diverso do que resultaria na ausência dessas relações.

A aplicação deste preceito normativo exige, por isso, a existência de relações especiais entre duas entidades que levem ao estabelecimento de condições diferentes das habitualmente acordadas entre entidades independentes e que levem ao apuramento, no caso concreto, de lucro diverso do que se apuraria na ausência das indicadas relações.

Como se escreveu no acórdão recorrido o legislador fiscal adoptou um conceito vago e indeterminado de relações especiais, podendo

entender-se que existem «relações especiais sempre que as entidades em causa são dependentes uma da outra» — cf. Nuno Sá Gomes, *As Garantias dos Contribuintes*, algumas questões em aberto, na *Ciência e Técnica Fiscal* n.º 371, pp. 126 e 127, entendendo a doutrina que ocorrem tais “relações especiais quando estamos perante relações entre sociedade e sócios, entre empresas associadas, ou entre sociedades com sócios comuns ou ainda entre empresas mães e filiais» — cf. F. Pinto Fernandes, e N. Pinto Fernandes, no *Código do IRC, Anotado e Comentado*, 5ª edição, p. 446.

Acompanha-se, ainda o acórdão em apreciação quando afirma que as condições diferentes das que seriam acordadas entre entidades independentes devem ser apuradas com base no princípio da plena concorrência, o qual consiste na valoração de cada transacção de bens e serviços, nos termos em que o seria se efectuada por entidades independentes, actuando em circunstâncias semelhantes, num mercado concorrencial — cf. Maria Teresa Veiga de Faria, na *obra supracitada*, p. 411, pelo que o problema coloca-se fundamentalmente no facto de através de uma qualquer operação se transferir, por um lado, proveitos ou lucros, ou, por outro, custos ou prejuízos, de uma sociedade para outra. Tal ocorre quando duas entidades, que tenham entre si uma determinada relação de dependência, realizem uma operação em condições só possíveis em face da relação entre elas existente, e da qual resulte uma transferência de proveitos ou custos com reflexo no lucro tributável.

O legislador, tendo em conta a complexidade desta problemática, exigiu uma especial obrigação de fundamentar a aplicação deste conjunto normativo no artº 80º do CPT.

É certo que o Código de Processo Tributário, no artigo 21.º, n.º 1, impõe o direito à fundamentação, ao estabelecer que «as decisões em matéria tributária que afectem os direitos ou interesses legalmente protegidos dos contribuintes conterão os respectivos fundamentos de facto e de direito».

Contudo tal dever da Administração de fundamentação das correcções à matéria tributável, com fundamento em relações especiais, foi reforçado pelo artigo 80.º do Código de Processo Tributário ao estabelecer que a fundamentação dessas correcções deve descrever as relações especiais, os termos em que normalmente decorrem operações da mesma natureza entre pessoas independentes e em idênticas circunstâncias e, ainda, a descrição e quantificação do montante efectivo que serviu de base à correcção.

Com efeito a fundamentação do acto administrativo deve ser expressa e consistir na exposição dos motivos da decisão. Pode, contudo, traduzir-se na declaração de concordância com os fundamentos de anterior parecer, informação ou proposta, que passarão a fazer parte integrante do acto administrativo em causa tal como já constava do n.º 2 do artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 256-A/77, de 17-6.

Devem, a partir desta fundamentação, conhecer-se os motivos que levaram a Administração a orientar-se nesse sentido e não em qualquer outro para que o administrado possa conhecer os pressupostos de facto e de direito que levaram o autor do acto a optar pelo caminho que percorreu para chegar ao destino que atingiu.

Estamos, por isso, perante um conceito relativo que varia em função de cada acto em concreto e da situação de facto em que o mesmo se baseou.

E resulta do probatório, o qual deu como assentes os elementos constantes do relatório da Fiscalização Tributária, que serviu de fun-

damentação ao despacho do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, o qual constitui objecto do recurso contencioso a que se reportam os presentes autos que a Administração Fiscal, para determinação do lucro tributável da actividade da empresa ora recorrente, no exercício do ano de 1993, procedeu à correcção de 53 113 875\$00 de proveitos, e 32 400 000\$00 de custos, o que resulta da alínea d) do probatório.

O caminho percorrido pela Administração Fiscal encontra-se enunciado no indicado relatório da Fiscalização Tributária, conforme consta das alíneas e) e f) do probatório, do qual, em síntese, resulta que, sem que tivesse ocorrido, no ano de 1993, qualquer alteração substancial nas relações contratuais, nomeadamente quanto ao contrato de, exploração/arrendamento do Centro Comercial e estacionamento, que vinha vigorando entre a entidade Saul Maia de Campos, empresário em nome individual, e a ora recorrente, “Saul Maia de Campos, L.^{da}”, esta, sem que nada o justificasse, deixou de contabilizar aqueles proveitos e aqueles custos, acima quantificados, que vinha até aí contabilizando e resultantes do cumprimento daquele inalterado contrato de exploração/arrendamento.

Por isso a Administração Fiscal explicitou e quantificou aqueles montantes que serviram de fundamento à indicada correcção com o que deu cumprimento à alínea c) do artigo 80º do CPT.

A Administração Fiscal referiu também, conforme consta do probatório, que esta situação da recorrente, ao não incluir na sua contabilidade os montantes indicados de proveitos e de custos, só ocorreu pelas relações especiais existentes entre o empresário individual e a sociedade recorrente o que basta para se concluir que o mencionado relatório descreve as relações especiais existentes entre aquele e esta desta forma tendo dado cumprimento à al. a) do mencionado artº 80º do CPT.

E igualmente dá o mesmo relatório da Fiscalização Tributária cumprimento à alínea b) do artigo 80.º do Código de Processo Tributário, descrevendo os termos em que normalmente decorreriam operações da mesma natureza entre pessoas independentes em idênticas circunstâncias pois que, se fossem entidades independentes, teria a recorrente escriturado aqueles custos e proveitos na sua contabilidade que não poderia ter deixado de pagar e receber tais importâncias.

Com efeito e conforme se escreveu no acórdão recorrido o cumprimento ou execução de um contrato entre pessoas independentes leva, normalmente, a que essas pessoas inscrevam na contabilidade os respectivos custos e proveitos e não é normal que uma pessoa jurídica independente deixe de contabilizar os custos e proveitos decorrentes do cumprimento de um contrato em vigor tendo a Administração Fiscal justificação para realizar as correcções que efectuou, necessárias para a determinação do lucro tributável em IRC, em virtude de a recorrente, “Saul Maia de Campos, L.^{da}”, ter relações especiais com Saul Maia de Campos, empresário individual, e, por via disso, não ter inscrito na sua contabilidade, no exercício de 1993, nem os proveitos nem os custos decorrentes de um contrato em vigor entre ambos, e, assim, ter estabelecido com esse empresário individual relações diferentes das que normalmente teriam sido acordadas entre pessoas independentes, conduzindo a que o lucro apurado com base na contabilidade seja diverso do que se apuraria na ausência dessas relações especiais.

Do exposto resulta que na situação concreta dos presentes autos se encontra suficientemente fundamentado o acto em apreciação que

levou à correcção do lucro tributável, nos termos do artigo 57.º do Código do IRC, pela ocorrência de relações especiais entre a sociedade recorrente “Saul Maia de Campos, L.^{da}” e Saul Maia de Campos, empresário em nome individual.

Assim sendo não merece censura o acórdão em apreciação.

4 — Termos em que se acorda em negar provimento ao presente recurso confirmando o acórdão recorrido.

Custas pela recorrente fixando-se em 300 euros a taxa de justiça e em 50% a procuradoria.

Lisboa, 17 de Abril de 2002. — *António Pimpão* (relator) — *Mendes Pimentel* — *Vitor Meira*.

Acórdão de 17 de Abril de 2002.

Assunto:

IRS de 1996. DL 202/96, de 23-10.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — *Por força do Dec-Lei 202/96, de 23-10, que adaptou a anterior TNI e estabeleceu, em anexo, as “Instruções Gerais”, passou a ter relevância a “disfunção residual”, em virtude da aplicação de meios de correcção ou compensação, pelo que o coeficiente de capacidade arbitrado tem de corresponder à disfunção residual, após aplicação daqueles meios.*

2 — *Podia, por isso, a AF recusar certificado emitido ao abrigo do Dec-Lei 341/93 e exigir novo atestado nos termos do mencionado DL 202/96, com referência ao IRS de 1996, para que fosse estabelecida a incapacidade ou deficiência ao abrigo deste último diploma leal.*

Recurso n.º 26 770. Recorrentes: João Manuel Gonçalves Teixeira e Mulher; Recorrido: Fazenda Publica; Relator: Ex.^{mo} Juiz Cons.^o Dr. Antonio Pimpão.

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

1. João Manuel Gonçalves Teixeira e mulher recorre da sentença que, no Tribunal Tributário de 1.^a Instância de Braga julgou improcedente a impugnação da liquidação de IRS de 1996.

Alegou formulando as seguintes conclusões:

A - Os impugnantes fizeram prova de que possuíam o grau de incapacidade que lhes permitia usufruir do benefício fiscal - Art. 44º do E.B.F.

B - Incapacidades com carácter permanente superior a 60% e comprovadas por atestados que já tinham servido de fundamento para a concessão do benefício fiscal, referente ao ano de 1995 (Artº 25º CIRS e Artº 44 do EBF).

C - A D.D.F. de Braga, não reconheceu a validade legal dos atestados apresentados pelos impugnantes, através do Despacho de 30.06.97, fls. 17 e 19, por desconformidade destes com as instruções veiculadas nas circulares 22/DSO, de 15.12.95, e 1/96 da DGCI.

D - O Meritíssimo Juiz, *a quo* se por um lado reafirma a validade legal aos atestados apresentados pelos impugnantes, por outro lado retira-lhes a eficácia jurídica ao não lhes reconhecer idoneidade para poderem servir de base à atribuição do benefício fiscal consagrado no artº 44º do EBF.

E - No Douto Decisorio afirma-se que é com base no artº 14º, nº 7, do CIRS e não nas “famigeradas” circulares, que foi efectuada a alteração da declaração de rendimentos,

F - Na verdade o artº 14º, nº 7, do CIRS concede à AF o direito de controlar o grau de incapacidade alegado, relativamente a 31 de Dezembro de cada ano, não podendo, no entanto, a AF proceder à alteração da declaração de rendimentos dos impugnantes referindo “*que a incapacidade dos mesmos não são aceites fiscalmente, conforme instruções transmitidas pela circular de 1/96 da DGCI*” - cfr. Despacho da Direcção Distrital de Finanças de Braga de 30.06.97.

G - É através da circular 22/DSO, de 15.12.95, que a Direcção-Geral de Saúde vem corrigir e clarificar o critério a utilizar pelas Autoridades de Saúde, para efeitos de avaliação e atribuição de grau de incapacidade decorrente de deficiência oftalmológica hipovisão.

H - A AF vem através da circular 1/96, de 31.01.96, estabelecer novas orientações relativamente aos portadores de deficiência oftalmológica, no sentido de obterem novos atestados, destinando-se a todos os sujeitos passivos cuja comprovação decorra de Declaração de incapacidade emitida a partir de 01 de Janeiro de 1994.

I - No entanto, cabe exclusivamente à lei a delimitação dos pressupostos da concessão de benefícios fiscais, irrelevando, os critérios avaliativos dos mesmos, fixados em circulares administrativas, em virtude destas só terem força vinculativa na cadeia hierárquica de que dimanem.

J - Só através do Dec.-Lei 202/96 de 23.10, o ordenamento jurídico passou a contar com um quadro normativo visando a avaliação das incapacidades das pessoas com deficiências físicas, tendo por objectivo o acesso aos benefícios fiscais.

L - Assim, no âmbito dos Benefícios Fiscais, sujeitos ao princípio de reserva de lei formal, apenas passou a haver cobertura legal para os critérios avaliativos referenciados na citada circular 22/DSO, com a entrada em vigor do Dec.-Lei 202/96 e nunca antes deste, pois “*a lei só dispõe para o futuro...*” (Art. 12º do C.C.).

M - Assim, a retroactividade não é possível, pois encontra-se balizada pelo n.º 2 do artº 7º do Dec.-Lei 202/96, aplicando-se somente aos processos em curso à, data de 96.11.30 e não aos processos de liquidação de imposto.

N - A A.F. nunca poderá deixar de considerar um documento autêntico - atestado emitido pela sub-região de saúde competente, elaborado com observância de todos os requisitos substanciais e formais em vigor à data da sua emissão e cuja autenticidade não foi posta em causa, pois carece de aptidão para provar a deficiência nele atestada (Arts. 199º a 201º da CRP).

O - A fundamentação utilizada para a correcção da liquidação, foi a de que não foi efectuada prova da manutenção da qualidade de deficiente, com base nas instruções contidas na Circular 1/96, de 31.01.96.

P - Não foi no entanto invocada a falsidade dos atestados médicos de que o impugnante é possuidor.

Q - A A.F. não pode alterar os pressupostos de que a lei faz depender a concessão de benefícios fiscais, nem aditar novos pressupostos aos que estão previstos na lei.

R - Aliás, a matéria de benefícios fiscais é da reserva e da competência da Assembleia da República; e por outro lado, a lei deve definir os elementos essenciais dos impostos, designadamente dos benefícios fiscais.

S - A A.F. não pode aditar novos pressupostos àqueles de que a lei faz depender a concessão de um benefício fiscal, nem pode alterar os existentes, sob pena de se verificar uma violação ao princípio da legalidade (Artº 106º da C.R.P.)

A EMMF entende que o recurso não merece provimento pois que a sentença recorrida procedeu a uma correcta interpretação e aplicação do direito.

2. A sentença recorrida fixou o seguinte quadro factual:

1. Os impugnantes apresentaram tempestivamente a sua declaração de rendimentos para efeitos de liquidação do IRS de 1996, dizendo-se nela portadores de invalidez permanente superior a 60%, conforme atestados médicos conhecidos da AF, do teor de fls. 12 e 14, provindo aquela invalidez de hipovisão;

2. A AF havia notificado os impugnantes para apresentação de novos atestados, e porque eles não os apresentaram, emitiu os despachos de fls. 17 e 19, de 30.06.97, que fundamentam a liquidação.

3. A sentença recorrida julgou a impugnação do acto tributário da liquidação de IRS de 1996 improcedente depois de concluir e sumariar que:

1.ª - Os serviços da AF não podem, através de circular, impor, aos contribuintes, obrigações não previstas na lei;

2.ª - Os serviços da AF podiam, no contexto em causa, pôr em causa os atestados médicos com base nos quais os impugnantes quiseram fazer prova do grau de incapacidade que fizeram constar da sua declaração de IRS, posto que aqueles, porque datados de 1995, não garantiam que o grau de incapacidade que atestavam fosse o existente em 31.12.96, data a ter conta para efeitos fiscais, nos termos do dito artº 14º, nº 7.

Contra o assim decidido insurgem-se os recorrentes pretendendo a revogação da sentença recorrida.

Resulta da matéria de facto provada que os impugnantes apresentaram tempestivamente a sua declaração de rendimentos para efeitos de liquidação do IRS de 1996, dizendo-se nela portadores de invalidez permanente superior a 60%, conforme atestados médicos conhecidos da AF, do teor de fls. 12 e 14, provindo aquela invalidez de hipovisão; e que a AF havia notificado os impugnantes para apresentação de novos atestados, e porque eles não os apresentaram, emitiu os despachos de fls. 17 e 19, de 30.06.97, que fundamentam a liquidação.

A questão que, de novo, vem colocada, no presente recurso, foi já apreciada pelo Pleno da 2.ª Secção deste Tribunal, em 27-06-01, Rec. 25.693.

Inexistindo motivos para discordar da doutrina que o mesmo consagra passaremos a acompanhá-la.

A situação dos autos reporta-se ao IRS referente ao ano de 1996.

Estabelece o artº 25º da Lei n.º 9/89, de 2 de Maio, que "o sistema fiscal deve consagrar benefícios que possibilitem às pessoas com deficiência a sua plena participação na comunidade".

Visou este diploma legal, conforme se escreve no seu artº 1º, promover e garantir o exercício dos direitos que a Constituição da República Portuguesa consagra nos domínios da prevenção da deficiência, do tratamento, da reabilitação e da equiparação de oportunidades da pessoa com deficiência".

Aquele artº 25º desta mesma lei visou, por isso, consagrar, no âmbito do direito tributário, os direitos e garantias que a Constituição pretendeu atribuir aos deficientes.

Concretizando tais objectivos o Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF), no seu artigo 44º, nº 1, isentou de tributação, em imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, 50% de determinados rendimentos dos deficientes.

O Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, no seu artº 25º, nº 3 e posteriormente no seu n.º 5, estabeleceu um limite à dedução superior à da generalidade dos rendimentos do trabalho dependente e no artº 80º, nº 6, estabeleceu limite mais elevado de dedução à colecta.

O EBF, no seu artº 44º, nº 4, e actual n.º 5, estabeleceu que, para efeitos do disposto neste artigo, deficiente é "aquele que apresente um grau de invalidez permanente, devidamente comprovado pela entidade competente, igual ou superior a 60%".

Conforme anteriormente se referiu a Administração Fiscal notificou a recorrente para apresentarem novo documento de avaliação da incapacidade passado depois da emissão da circular nº 22/DSO, de 15 de Dezembro de 1995 e, perante a não apresentação de tal comprovativo procedeu à alteração dos elementos declarados e efectuou a liquidação do imposto não considerando o benefício correspondente à invocada incapacidade.

A legislação vigente em 1995, ao tempo em que foi emitido o referido atestado médico que a recorrente apresentou para comprovar a sua incapacidade para efeitos fiscais, era omissa quanto aos critérios de avaliação da incapacidade bem como era omissa quanto às entidades a quem competia a sua verificação.

Era entendimento da Administração Fiscal que a referida avaliação devia ser feita, mesmo para efeitos fiscais, nos termos da Circular da DGCI, n.º 28/90, datada de 05.05, pelas autoridades de saúde, nos termos da Tabela Nacional de incapacidades, aprovada pelo decreto-lei n.º 341/93, de 30 de Setembro, ainda que a mesma apenas fosse directamente aplicável à reparação dos danos emergentes dos acidentes de trabalho e das doenças profissionais.

E aquela exigência da Administração Fiscal para que a recorrente apresente nova certidão embora baseada numa nova circular interna, de 15 de Dezembro de 1995, não deixava de se fundamentar no Dec.-Lei n.º 202/96, de 23 de Outubro, que entrou em vigor em 30 de Novembro, ainda que este não seja invocado na notificação pela qual lhe foi solicitada a nova avaliação de incapacidade.

E este Dec.-Lei criou um novo critério para avaliação da incapacidade fiscalmente relevante pois que estabeleceu que a incapacidade atendível é a residual ou seja a que subsiste após a correcção possível por quaisquer meios, próteses, ortóteses ou outros.

E o referido Dec.-Lei "estabelece o regime de avaliação de incapacidade das pessoas com deficiência (...) para efeitos de acesso

às medidas e benefícios previstos na lei (...)” destinados àqueles que, “por motivo de perda ou anomalia, congénita ou adquirida, de estrutura ou função psicológica, intelectual, fisiológica ou anatómica susceptível de provocar restrições da capacidade, pode estar considerada em, situações de desvantagem para o exercício de actividades consideradas normais, tendo em conta a idade, o sexo e os factores socioculturais dominantes” (cfr. n.º 1 do artigo 2º da Lei n.º 9/89, de 2 de Maio).

Deste diploma legal resulta o referido entendimento da Administração Fiscal, segundo o qual a avaliação da incapacidade de pessoas com deficiência não pode ser feita por apelo a outra tabela diferente da Tabela Nacional de Incapacidades com o que se pretendeu adequar a utilização dessa mesma tabela a um fim que não foi aquele para que foi publicada.

Pretendeu este diploma legal (Dec.-Lei 202/96, de 23-10), como do seu preâmbulo resulta, criar normas específicas para explicitar a competência para a avaliação da incapacidade e criar normas de adaptação da anterior TNI, enquanto não fosse criada uma nova e específica.

De acordo com as “Instruções Gerais” anexas a este diploma legal para a avaliação de incapacidades em deficientes civis passou a só relevar a “disfunção residual” pelo que na fixação da incapacidade deve ser considerada a disfunção que possa ser atenuada pela aplicação de meios de correcção ou compensação como sejam próteses, ortóteses ou outros. Assim o coeficiente de capacidade fixado tem de corresponder à disfunção residual depois da aplicação daqueles meios, sem os limites máximos de redução dos coeficientes previstos na tabela.

Estamos perante alteração significativa que não constava da lei anterior nem da TNI aprovada pelo Dec.-Lei 341/93 pois que nos termos do n.º 5, al. c), das Instruções Gerais quando a função fosse substituída, no todo ou em parte, por prótese, a incapacidade poderia ser reduzida, consoante o grau de recuperação da função e da capacidade de ganho do sinistrado, não podendo, porém, tal redução ser superior a 15 %.

Como o atestado a que se reportam os presentes autos foi emitido nestes condicionalismos sem considerar a possibilidade de correcção da incapacidade não considerou a eventual disfunção residual depois da aplicação daqueles meios tal como o exigia a posterior legislação, anteriormente referida, pelo que podia a AF exigir novo atestado no âmbito do DL 202/96 referido.

3.2. Contrariamente ao sustentado pela recorrente à situação dos autos é aplicável o mencionado DL 202/96, de 23-10.

Trata-se de diploma inovador e não interpretativo que entrou em vigor em 30 de Novembro de 1996, aplicando-se “aos processos em curso”, nisto se esgotando a sua força retroactiva - cfr. artigo 7º, conforme se escreveu no Ac. deste STA de 16-05-2001, rec. 26.021, que de perto passamos a acompanhar.

E os “processos” referidos no seu artigo 7º, n.º 2, são os de avaliação de incapacidade das pessoas com deficiência, independentemente do uso que venha a ser dada à certificação de tal incapacidade e das consequências que em outros processos, designadamente, fiscais, dela devam retirar-se.

Na verdade aquele DL vale, pois, para os processos de avaliação de incapacidade futuros, bem como para os que estejam em curso, ou seja, aqueles em que ainda haja que proceder à fixação de in-

capacidade e já não para aqueles em que a incapacidade esteja validamente fixada pelas regras procedimentais anteriormente vigentes e nomeadamente para os procedimentos fiscais, ou outros, dos quais devam ser retiradas consequências da incapacidade fixada.

A situação dos autos, estando em apreciação o IRS de 1996, é aplicável o DL 202/96, de 23-10, sendo os pressupostos, de que depende o direito ao benefício, relativamente aos rendimentos havidos nesse ano, aferidos por tal diploma legal e nomeadamente no que respeita à fixação do grau de incapacidade relevante para efeitos fiscais em que apenas releva a disfunção residual.

Nesta perspectiva a Administração Fiscal, ao apreciar a situação do contribuinte, relativamente ao ano de 1996, estava obrigada a considerar, no que se refere à deficiência declarada e correspondente benefício fiscal aquele diploma legal de 96 e a disfunção residual a que o mesmo mandava atender sem que tal interpretação envolva aplicação retroactiva do mesmo diploma legal.

Sendo o IRS um imposto de periodicidade anual - cfr. os artigos 57º, 21º e 79º do CIRS - reporta-se o mesmo à data da verificação dos respectivos pressupostos que ocorre no último dia de cada ano civil.

É, por isso, relevante, a situação pessoal do sujeito passivo nessa último dia, para efeitos de IRS pelo que o benefício fiscal não pode deixar de se referir, também, a cada ano civil.

Nem o facto de se estar perante uma incapacidade “permanente” conduz a que, uma vez verificada e certificada tal incapacidade a mesma deva manter-se imutável.

É que a expressão “permanente”, sendo oposta a “temporária”, não significa “irreversível”, não pretendendo significar que o portador de incapacidade permanente a vai suportar durante o resto da vida. A mesma não impede que os avanços das ciências médicas e cirúrgicas possam minorar tal incapacidade.

Daí que, a incapacidade relevante, para efeitos fiscais, não fique, para sempre, demonstrada com a apresentação de um atestado que a certifique em determinado momento.

É que respeitando o direito ao benefício fiscal à data da verificação dos respectivos pressupostos, conforme resulta do artigo 11º do EBF, a alteração legal desses pressupostos determina a necessidade de comprovar a verificação dos novos pressupostos exigidos pelo novo conjunto normativo perdendo valor os pressupostos determinados por um diploma legal já revogado e, por isso, não vigente.

Daí que a Administração Fiscal não só podia como estava obrigada a exigir do contribuinte que comprovasse que a situação anterior se mantém, verificando se continuam a ocorrer os pressupostos necessários ao mencionado benefício fiscal e exigidos pelo novo diploma legal.

Alterando o legislador os critérios de avaliação da incapacidade estava a Administração Fiscal vinculada a exigir do contribuinte, para que o mesmo possa continuar a utilizar tal benefício, que o mesmo demonstre que é portador da incapacidade tal como a nova lei a delimita.

É que se a Administração Fiscal actuasse de forma diversa estaria a “considerar um benefício fiscal não previsto na lei em vigor ao tempo, por o benefício não preencher os pressupostos legais exigidos” pois que se considerasse atestado emitido segundo critério legal anterior ao constante do DL nº 202/96 estaria a dar relevância a critério

já revogado pelo legislador e, por isso, não vigente nem aplicável á situação dos presentes autos.

Acresce que a declaração de rendimentos, para efeitos de IRS, é apresentada no ano seguinte àquele em que os rendimentos foram auferidos devendo, nesse momento, o contribuinte declarar a incapacidade fiscalmente relevante para poder auferir do correspondente benefício e prová-la, se tal se tornar necessário, com referência ao último dia do ano a que se refere a declaração, e não com referência a um qualquer ano anterior, conforme resulta do artigo 14.º, n.º 1, do EBF.

Nem foram postos em causa os princípios constitucionais da legalidade, da confiança e da segurança jurídica dos contribuintes já que estes não podem legitimamente esperar que as leis se mantenham inalteráveis pois que sempre devem contar com a sua eventual alteração face às novas situações da vida real que procuram regular acompanhando o progresso da ciência, bem como a sua incapacidade real mas não a meramente virtual.

Daí que mostrando-se a liquidação impugnada em conformidade com a lei deva aquela manter-se merecendo, por isso, confirmação a sentença recorrida que neste sentido se pronunciou.

4. Termos em que se acorda em negar provimento ao recurso confirmando o acórdão recorrido.

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

Lisboa, 17 de Abril de 2002. — *António Pimpão* (relator) — *Mendes Pimentel* — *Vitor Meira*.

Acórdão de 17 de Abril de 2002.

Assunto:

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

Doutrina que dimana da decisão:

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

Recurso: 26 777. Recorrentes: Caixa Geral de Depósitos, S.A. e José Manuel Filipe Duarte e Emília das Dores Filipe Duarte; Recorrido: os mesmos; Relator: Ex.^{mo} Cons.º Juiz Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do STA:

Vem o presente recurso jurisdicional interposto por Emília das Dores Filipe Duarte e José Manuel Filipe Duarte, da sentença do TT de 1ª Inst. de Setúbal, que julgou improcedente a oposição pelos mesmos deduzida contra a execução que lhes é movida pela C.G.Depósitos.

Fundamentou-se a decisão, em que sempre houve, no mínimo, da parte dos executados, "reconhecimento tácito do direito aos juros por parte da CGD", não sendo aplicável ao caso o limite do art.º 1146º do Cód. Civil.

Os recorrentes formularam as seguintes conclusões:

1.º — O prazo prescricional dos juros é de 5 anos.

2.º — A prescrição só se interrompe pelo Recurso a Tribunal ou pelo Reconhecimento.

3.º — Não ocorreu qualquer facto interruptivo da prescrição dos juros.

4.º — Assim, há-de os juros caídos até 5.09.88 serem julgados prescritos.

5.º — A taxa de juros dos mútuos concedidos aos Oponentes flutuam conforme as taxas de juro em vigorem cada momento.

6.º — A taxa de juros estipulados nos empréstimos é nula, devendo-lhe ser aplicada a taxa de descontos do Banco de Portugal.

7.º — A decisão Recorrida violou os artigos 310.º e 325.º do C.Civil e 5.º do DL 220/94, de 23 de Agosto.

Devendo ser concedido provimento ao presente Recurso julgando-se procedente a Oposição deduzida pelos Recorrentes."

A Ex.^{ma} Magistrada do M.P., no seu parecer, excepcionou, todavia, a incompetência deste tribunal, em razão da hierarquia, já que os recorrentes "questionam matéria de facto fixada na decisão recorrida, concernente ao reconhecimento dos juros".

E, corridos os vistos legais, há que apreciar, em primeiro lugar, a competência deste STA, em razão da hierarquia.

Ora, em sede factual, vem apurado que:

1.º — A C.G.D. intentou acção executiva António José de Sousa Duarte e mulher Emília das dores Filipe Duarte, com base num contrato de mútuo, celebrado em 25/11/83, de esc: 18 200 000\$00, onde se convencionou que o capital venceria juros à taxa anual de 31,50% alterável em função da variação dos limites legais, acrescendo em caso de mora a sobretaxa legal e, com base noutro contrato de mútuo, celebrado em 12/3/85, de esc: 7 600 000\$00, onde se convencionou que o capital venceria juros à taxa anual de 31,50%, alterável em função da variação dos limites legais, acrescendo em caso de mora a sobretaxa legal.

2.º — Para garantia do empréstimo foi constituída hipoteca sobre um prédio rústico.

4.º — Por carta de 10/02/87, dirigida à CGD pelo executado António José Sousa Duarte, este declarou "Venho solicitar a V. Ex.^a dispensa de pagamento de sobretaxa, assim como de pagamento de juros de mora".

5.º — Na correspondência trocada nos anos de 1985, 1986, 1987, 1988, 1989 e 1991, entre o executado e a CGD este nunca declarou que não devia os juros e sempre reconheceu ter dívidas para com a CGD, dando explicações à C.G.D. como as vendas estavam a decorrer e das suas expectativas para arranjar dinheiro.

6.º — A acção executiva foi instaurada em 31/08/93."

Mas, assim sendo, o STA é absolutamente incompetente para o conhecimento do recurso, já que este tem por fundamento, também, matéria de facto.

Na verdade, nas preditas conclusões 2.ª e 3.ª, concatenadas com as alegações, a recorrente põe factualmente em causa o reconhecimento dos citados juros.

Assim, interroga-se a que juros e a que empréstimo diz respeito a referida carta de 10/Fev/87, anotando que "não se refere aos empréstimos em causa", sendo que o recorrente "tinha diversos processos do empréstimo a correr em simultâneo, com a CGD", pelo que, "com rigor, não é possível determinar a que empréstimo se referia a aludida carta - cfr. fls.183 *in fine* e 184.

Não se trata, pois ao contrário do que pretendem os recorrentes, de meramente operar uma subsunção fáctica ao art.º 325.º do Cód. Civil.

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

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

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

Custas pelos recorrentes, solidariamente, fixando-se a taxa de justiça em 100 euros e a procuradoria em 50%.

Lisboa, 17 de Abril de 2002. — *Brandão de Pinho* (relator) — *António Pimpão* — *Almeida Lopes*.

Acórdão de 17 de Abril de 2002.

Assunto:

Recurso per saltum para o STA. Competência. Matéria de facto.

Doutrina que dimana da decisão:

Afirmando o recorrente, nas conclusões das alegações de recurso para o Supremo Tribunal Administrativo (STA), factos que o tribunal tributário de 1ª instância não considerou provados, fazendo assentar neles a sua pretensão, o recurso interposto da decisão deste Tribunal não tem exclusivo fundamento em matéria de direito, pelo que competente para o apreciar não é o STA, mas o Tribunal Central Administrativo.

Recurso n.º 26 826, em que são recorrente Manuel dos Santos, recorrida a Fazenda Pública e de que foi relator o Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Baeta de Queiroz.

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

1.1. **MANUEL DOS SANTOS**, residente em Frossos, Braga, recorre dá decisão do Mm.º Juiz do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de

Braga que indeferiu liminarmente a petição de impugnação da liquidação adicional de imposto sobre o valor acrescentado (IVA) relativo ao ano de 1994.

Formula as seguintes conclusões:

I

O art.º 2º do Código de Processo Tributário e o art.º 2º da Lei Geral Tributária dispõem sobre "casos omissos" e/ou sobre "legislação complementar", sendo que o processo tributário a que se referem as preditas normas, tanto é o processo **judicial** como é também o processo **administrativo**.

II

O caso dos autos, segundo um - entendimento sério, poderá ter-se por omissão (pelo menos não exaustivamente regulado nas leis tributárias), pelo que terá de recorrer-se à aplicação do diploma que for mais adequado à natureza da matéria ora interessante (cfr., p. f., conclusão seguinte).

III

O recorrente foi notificado na qualidade da pessoa singular.

O ofício n.º 17.710, de 14.12.99, foi-lhe enviado sob registo, com aviso de recepção. Este foi recebido no dia 15.2.99, mas como o recorrente não estivesse presente no seu domicílio profissional foi assinado por uma colaboradora sua.

IV

Esta questão específica, salvo erro ou omissão, não estará prevista no Código de Processo Tributário, pelo que, aplicando o critério referido na Conclusão II supra, terá que buscar-se o diploma legal e/ou a norma aplicável ao caso.

V

Numa primeira abordagem da questão poderá entender-se que ao caso se aplica o disposto no art.º 39º, al. a), do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária.

Então, a notificação ora interessante nem sequer estaria ainda perfeitada (cfr. p. f. art.º 66º do CPT. e ainda art.º 241º do Cód. Proc. Civil), já que não terá sido enviada nova carta de advertência ao notificando.

VI

Noutra abordagem da questão, poderá entender-se que a notificação se tornou perfeita no dia 15 de Dezembro de 1999. Todavia, porque foi feita na pessoa de uma mera colaboradora do recorrente, o prazo respectivo deverá ser acrescido de uma dilação de cinco dias, nos termos do disposto no art.º 252º-A, do Cód. Proc. Civil, aplicável também às notificações e ao caso sujeito.

VII

A douda decisão recorrida, decidindo como decidiu, terá violado as disposições legais supra citadas.

Na verdade, pelo menos os arts. 2º do Cód. Proc. Tributário e ou da Lei Geral Tributária e 39º, al. a), do R.C.P.I.T. (e art.º 241º do CPC) e ainda o art.º 252º-A do Cód. Proc. Civil deveriam ser

aplicadas ao caso sujeito e entendidas como não estando ainda perfeita a notificação ou, pelo menos, gozar o recorrente da uma dilação de cinco dias.

VIII

E aplicadas estas normas (a os decorrentes princípios gerais de direito) ao caso concreto, ter-se-á que o último dia do prazo em causa apenas teria terminado no dia 18 de Abril de 2000, pelo que a impugnação respectiva sempre estaria em tempo”.

1.2. Não há contra-alegações.

1.3. O Ex.^{mo} Juiz sustentou a sua decisão.

1.4. O Ex.^{mo} Procurador-Geral-Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que o recurso não merece provimento.

1.5. O relator suscita, officiosamente, a incompetência do Tribunal, em razão da hierarquia, para apreciar o recurso, que não terá exclusivo fundamento em matéria de direito, face ao alegado nas conclusões III e VI.

1.6. Notificado do parecer do relator, o recorrente admite que o seu recurso não versa, exclusivamente, matéria de direito, requerendo, desde já, a remessa do processo ao Tribunal Central Administrativo, caso o Tribunal se venha a declarar incompetente.

1.7. O processo tem os vistos dos Ex.^{mos} Juizes-Adjuntos.

2. A decisão recorrida assentou na base factual seguinte:

”O impugnante foi notificado da dita liquidação de IVA em 15 de Dezembro de 1999 através de carta registada com aviso de recepção.

Da notificação constava que o prazo para pagamento voluntário do imposto e juros compensatórios liquidados era de 30 dias.

A presente impugnação foi apresentada em 17 de Abril de 2000.”

3. Suscitou o relator do processo a dúvida sobre a competência do Tribunal, em razão da hierarquia, para apreciar o recurso, por se lhe afigurar que o fundamento deste não assenta, exclusivamente, em matéria de direito.

Isto porque o recorrente afirma, na conclusão III das suas alegações, que ”o ofício n.º 17.710, de 14.12.99 (...) foi recebido no dia 15.2.99, mas - como o recorrente não estivesse presente no seu domicílio profissional - foi assinado por uma colaboradora sua”. E, adiante, na conclusão VI, confirma que a notificação ”foi feita na pessoa de uma mera colaboradora do recorrente”.

Destes factos pretende retirar efeitos jurídicos: que a notificação, em tais circunstâncias, não estará perfeita, ou que, pelo menos, deve acrescer ao prazo para impugnar uma dilação de cinco dias (conclusões V, VI e VII).

Por outro lado, a decisão recorrida estabeleceu que ”o impugnante foi notificado (...) em 15 de Dezembro de 1999 através de carta registada com aviso de recepção”. E, daí, considerando, ainda, a data da apresentação da petição de impugnação, concluiu pela sua intempestividade.

Temos, destarte, que, tal como considerou o relator do processo, o recorrente afirma uma factualidade diferente da que foi estabelecida no despacho recorrido, e, por isso, pretende ser outra, que não a adoptada nesse despacho, a solução de direito a dar à questão.

Nestes termos, o recurso não versa, exclusivamente, matéria de direito, e este não é, em razão da hierarquia, o Tribunal competente para o apreciar, face ao estabelecido nos artigos 32º, n.º 1, alínea b), e 41º, n.º 1, alínea a), do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais.

Na verdade, para estabelecer a competência do Tribunal, tudo o que importa é saber se vêm alegados factos diferentes dos fixados pela 1.ª instância, ou por contrários, ou por omissos. Afirmados esses factos, para concluir pela incompetência deste Tribunal não importa a sua relevância, ou dos juízos valorativos sobre eles construídos. Basta que as conclusões das alegações de recurso incluam matéria de facto não coincidente com a fixada na decisão recorrida para que o recurso não verse, exclusivamente, matéria de direito. E, não incidindo, unicamente, sobre matéria de direito, não é este Tribunal, mas o Tribunal Central Administrativo, o competente para apreciar o recurso, face às invocadas disposições legais.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juízes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo, em julgar o Tribunal incompetente, em razão da hierarquia, para apreciar o recurso, por competente ser a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, para onde será remetido o processo, logo que transitado o presente acórdão, conforme antecipadamente requereu o recorrente.

Custas a cargo do recorrente, com € 75,00 de taxa de justiça e 50% de procuradoria.

Lisboa, 17 de Abril de 2002. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Benjamim Rodrigues* — *Fonseca Limão*.

Acórdão de 24 de abril de 2002.

Assunto:

Recurso per saltum para o STA de despacho de indeferimento liminar. Fundamentos do recurso. Matéria de facto. Competência.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — *Tratando-se de recurso jurisdicional de despacho que indeferiu liminarmente a petição de oposição à execução, por os seus fundamentos não integrarem qualquer dos que são admitidos pela lei, sem formular qualquer juízo probatório sobre os factos alegados, o recurso não deixa de ter exclusivo fundamento em matéria de direito só porque o recorrente, nas conclusões das suas alegações, repete a enunciação da factualidade alegada naquela petição.*

2 — *Limitando-se o recorrente a reafirmar, nas conclusões das alegações de recurso, os fundamentos da oposição invocados na petição, sem apontar razões por que o despacho que liminarmente a indeferiu incorreu em nulidade ou erro de julgamento, que importem a sua anulação ou revogação, o recurso não pode ter provimento.*

Recurso n.º 38/02. Recorrente: Américo Moreira Saraiva; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Juiz Cons.º Dr. Baeta de Queiroz.

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

1.1. **AMÉRICO MOREIRA SARAIVA**, residente em Lisboa, recorre do despacho do despacho do Mm.º Juiz da 2.ª Secção do 30 Juízo do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa que rejeitou liminarmente a oposição à execução fiscal contra si intentada para cobrança de dívida de imposto sobre o valor acrescentado (IVA).

Formula as seguintes conclusões:

1.º

O recorrente em 1995 residia em Itália e importou 10 (dez) viaturas para familiares e amigos.

2.º

Estas viaturas por terem sido importadas de um estado membro estão isentas de IVA, nos termos do art.º 10.º, al. b), e art.º 6.º, n.º 2, do RITI — DL 290/92, de 28/12.

3.º

A Fazenda Nacional, com se vê pelo mapa documento 1 e 2 aplicou 17% a cada viatura sobre o valor de compra, coisa que não podia fazer, cometeu assim uma ilegalidade.

4.º

O recorrente deduziu oposição nos termos do art.º 285.º e seguintes do CPT, devido aquela transacção não haver lugar a imposto, nos termos dos art.ºs 1.º a 8.º deste recurso e acima referido.

5.º

A repartição de Finanças, depois de algumas diligências, remeteu o processo ao tribunal de 1.ª instância, 3.º Juízo, 2.ª Secção.

6.º

O Meritíssimo Juiz do Tribunal *a quo* proferiu o despacho de indeferimento de oposição, dizendo no essencial que: "Se as operações subsequentes eram ou não tributáveis em sede de IVA é matéria atinente à legalidade da liquidação, que o oponente deveria ter levantado em sede de impugnação a quando da notificação de liquidação."

7.º

O recorrente não concorda com esta posição do tribunal *a quo* devido fundamentalmente ao facto de ter deduzido oposição porque para a transacção dos bens deste recurso inexistia imposto sobre o valor acrescentado (IVA).

8.º

Por inexistir imposto IVA é que o recorrente deduzir oposição nos termos do art.º 286.º, n.º 1, al. a), do CPT.

9.º

Tais veículos estão isentos de IVA por serem usados e terem mais de 6.000 km.

10.º

As viaturas adquiridas já tinham pago o IVA na origem, razão pelo qual, estão isentas de IVA — art.º 1.º, n.º 1, al. b), e art.º 6.º, n.º 2, do RITI.

11.º

Contrariamente ao que diz o douto despacho recorrido, o recorrente ao deduzir a oposição com base nos arts. 1.º, al. b), e 6.º, n.º 2, do RITI levantou a questão da legalidade de execução, indicando as normas jurídicas e opondo-se com base nelas.

12.º

É com base nas normas jurídicas violadas que o douto tribunal *a quo* se deve pronunciar sobre a legalidade de conduta da Fazenda Nacional.

13.º

"O presente despacho ao não apreciar o acto cobrança de imposto violou a princípio constitucional, corolário do estado de direito — arts. 18.º, n.º 2, e 266.º, n.º 2, de CRP. (Cf. *ASTA ANO VIII*, N.º 448º)."

14.º

Não pode a Fazenda Nacional cobrar impostos dos contribuintes em quantidades superiores aos que presumivelmente resultaria de aplicação das normas, o que redundaria um enriquecimento injusto da Fazenda Nacional à custa do contribuinte (ASTA ANO VIII N.º 448º).

15.º

À luz do que se expõe, nunca a Fazenda Nacional neste caso poderia, cobrar IVA, sobre o preço de aquisição.

16.º

A Fazenda Nacional apenas podia cobrar IVA entre o valor da compra e o valor da venda.

17.º

Nas condições em que a Fazenda Nacional cobrou IVA, está a violar a lei, arts. 17.º, al. b), 286.º, n.º 1, al. a), do CPT, 1.º, al. b), e 6.º, n.º 1, do RITI - DL 290/92 de 28/12, e 18.º, n.º 2, e 266.º, n.º 2, do CRP, razão pela qual o despacho quer indeferiu a oposição deve ser substituído por outro que aprecie a legalidade da cobrança indevida do IVA.

Deverá pois, ser dado provimento ao presente recurso, e o presente despacho, substituído por outro que aprecie a legalidade da conduta da Fazenda Nacional ao cobrar IVA, sobre veículos usados e com mais de 6.000 km.º.

1.2. Não há contra-alegações.

1.3. A Ex.ª Procuradora-Geral-Adjunta junto deste Tribunal é de parecer que o recurso, não tem exclusivo fundamento em matéria de direito, não sendo este o Tribunal competente para o apreciar.

1.4. Notificado deste parecer, o recorrente manifesta o seu entendimento segundo o qual, versando a decisão recorrida apenas matéria de direito, "não se aplicará a este caso o preceituado nos arts. 21.º, n.º 4, 32.º, n.º 1, al. b), 39.º e 41.º, n.º 1, do ETAF e 280.º, n.º 1, do CPPT", apesar de "ter alegado nas suas conclusões matéria de facto e de direito". No entanto, e caso o Tribunal decida a sua incompetência, desde já requer a remessa do processo ao Tribunal Central Administrativo.

1.5. O processo tem os vistos dos Ex.ªs Juizes-Adjuntos.

2.1. É no conteúdo das conclusões 1.ª, 3.ª, 9.ª e 10.ª das alegações do recorrente que assenta a Ex.ª Procuradora-Geral Adjunta para afirmar que o recurso não se funda, só, em matéria e direito, razão por que o Tribunal não é competente, em razão da hierarquia, para a sua apreciação.

Lê-se nessas conclusões que "o recorrente em 1995 residia em Itália e importou 10 (dez) viaturas para familiares e amigos"; que "a Fazenda Nacional (...) aplicou 17% a cada viatura sobre o valor de compra"; que os veículos são usados e têm mais de 6.000 km; e que "já tinham pago o IVA na origem".

Ora, no despacho sob recurso não se dá conta de qualquer das realidades de facto alegadas pelo recorrente nas aludidas conclusões.

Tal despacho assentou, apenas, na consideração dos fundamentos da oposição deduzida, constantes na respectiva petição inicial, e na impossibilidade legal de tais fundamentos poderem servir de causa extintiva ou modificativa da execução fiscal.

O recorrente, embora aceite que das conclusões a que nos referimos e que parcialmente transcrevemos constam factos que o despacho recorrido não consagrou como provados nem como não provados, pretende que nem por isso o Tribunal é incompetente para apreciar o recurso, porquanto também já a decisão recorrida "versava apenas matéria de direito".

Afigura-se-nos que a razão está com o recorrente.

Na verdade, o despacho recorrido não fixou qualquer factualidade, nem, sequer, subjacente à decisão está a consideração de algum facto que tenha dado como provado. Tudo o que dele consta é um juízo sobre o direito: que as razões de facto invocadas pelo oponente como fundamento da sua oposição a execução, fosse qual fosse o juízo probatório que sobre elas viesse a incidir, seriam inábeis para conduzir ao deferimento da sua pretensão, por não configurarem nenhum dos fundamentos de oposição à execução fiscal autorizados pela norma jurídica aplicável.

Foi com base nisto, e não em qualquer factualidade, que, após um juízo probatório, tivesse tido por estabelecida, mesmo que perfunctivamente, que o Tribunal recorrido decidiu a sorte da oposição.

Significa isto que, mesmo que, nas suas conclusões das alegações do recurso o recorrente aluda a factos, como faz, nem por isso se estabelece qualquer controvérsia em sede de matéria de facto, não surge nenhuma dissidência do recorrente com a decisão judicial nessa sede, a implicar a intervenção do Tribunal superior. Ou seja, o Tribunal de recurso, para dele conhecer, não se vê perante a necessidade de formular um juízo sobre a factualidade, alargando, restringindo, alterando ou mantendo os factos que a decisão recorrida fixou - por isso que ela nenhuns estabeleceu nem a nenhuns atendeu. O Tribunal que deva apreciar o recurso não tem mais que fazer do que verificar a correcção do juízo de direito que fez o Tribunal recorrido, pois

este é o objecto do recurso, envolvendo, forçosamente, e apenas, matéria de direito, já que também o despacho recorrido não fez senão decidir uma questão de direito - a de saber se os fundamentos de oposição invocados pelo oponente cabem, ou não, na norma legal que aponta os fundamentos admissíveis.

Assim, as afirmações factuais feitas pelo recorrente não constituem uma crítica à decisão recorrida, não visam convencer o Tribunal de recurso da realidade dos factos representam, tão só, a repetição do que alegado fora na petição de oposição, mas que não foi sujeito a nenhum juízo probatório por parte do Tribunal recorrido, antes, e só, de um juízo sobre o direito, incidente, como já se disse, sobre a não inclusão dos fundamentos invocados na petição no elenco dos que a lei aceita para servirem de esteio à oposição à execução fiscal.

Não há, pois, nas conclusões do recorrente, a afirmação de factos diversos dos estabelecidos pela decisão recorrida, ou por contrários, ou por omissos.

Por isso se entende que o recurso versa, exclusivamente, matéria de direito, sendo este o Tribunal competente para dele conhecer.

2.2. Ora, do que acaba de se dizer, já resulta o que a seguir se dirá:

O recorrente, nas suas conclusões, não ataca a decisão recorrida, não lhe opõe quaisquer razões que possam conduzir à sua revogação, não demonstra a existência de qualquer erro do despacho impugnado.

Perante um despacho que julgou não virem alegados fundamentos legalmente admissíveis de oposição à execução fiscal, indeferindo, liminarmente, a petição, não contém as conclusões de recurso qualquer crítica a essa decisão, não estabelecem, com ela, qualquer antítese, não a verberam, não apontam fundamentos cuja ponderação possa levar o tribunal de recurso a alterá-la - quase que a ignoram, limitando-se a reafirmar os motivos por que a oposição merece proceder.

Ora, os recurso jurisdicionais destinam-se a impugnar as decisões judiciais, pela invocação de fundamentos que, avaliados pelo tribunal de recurso, o levem a alterar ou anular o julgado da instância recorrida, como flui do disposto nos artigos 676.º, n.º 1, e 690.º do Código de Processo Civil. Esses fundamentos têm que ser invocados pelo recorrente nas alegações e conclusões (salvo aqueles cuja apreciação a lei imponha ao tribunal superior), sem o que o recurso não pode ter êxito.

É o que acontece no caso vertente em que, como se viu, o recorrente nada diz em contrário do decidido, não aponta quaisquer razões que possam conduzir à pretendida revogação do despacho recorrido, antes insistindo nos argumentos dos quais o Tribunal recorrido disse não poderem servir de alicerce à oposição, e que, por isso, não foram apreciados pelo despacho em crise.

Deste jeito, esse despacho fica incólume perante as conclusões das alegações do recorrente, assim improcedentes.

3. Termos em que acordam, em conferência, os juizes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em, julgando improcedente a excepção da incompetência do Tribunal, em razão da hierarquia, para apreciar o recurso, negar-lhe provimento, confirmando a decisão recorrida.

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

Lisboa, 24 de Abril de 2002. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Benjamim Rodrigues* — *Fonseca Limão*.

Acórdão de 24 de Abril de 2002.**Assunto:**

Oposição à execução fiscal. Fundamento da alínea e) do n.º 1 do artigo 204.º do CPPT.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Instaurada execução fiscal dentro do prazo de caducidade, a falta de notificação da liquidação do tributo exequendo, implicando a ineficácia desta e consequenciando a inexigibilidade da dívida exequenda, consubstancia o fundamento de oposição previsto na alínea e) do n.º 1 do artigo 204.º do CPPT.*
- 2 — *Transcorrido tal prazo, a falta de notificação integra-se na própria caducidade, concretizando ilegalidade da liquidação, fundamento típico de impugnação judicial, não de oposição.*

Recurso n.º 84/02-30. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: Júlio Manuel Castro Lopes Faria; Relator: Ex.ºmº Juiz Conselheiro Dr. Mendes Pimentel.

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

A Fazenda Pública recorre da sentença do 2.º Juízo do TT de 1ª Instância do Porto que julgou procedente esta oposição "e, em consequência, extinta a execução por falta de notificação do tributo no prazo de caducidade."

Culmina a atinente alegação com as seguintes conclusões:

1. A sentença sob recurso julgou a oposição procedente por haver concluído que a liquidação em questão nos presentes autos não foi validamente notificada ao oponente até à data limite de 31XII.98, ou seja, dentro do quinquênio ao ano a que respeita a contribuição, perdendo, assim, o Estado o direito de liquidar o tributo referente a 1993, verificando-se a caducidade da mesma.

2. A questão controvertida reside em saber se a liquidação foi, ou não, notificada dentro do prazo de caducidade de cinco anos, face ao preceituado na alínea a) do n.º 1 do art.º 204.º do CPPT.

3. Na decisão sob recurso, a Mma Juiz esteou a sua posição nos arts. 33.º do CPPT e 45.º da LGT, ou seja, partiu da afirmação de o oponente não ter sido validamente notificado da liquidação dentro do prazo de caducidade de cinco anos para concluir que estava verificado o fundamento previsto na alínea e) do n.º 1 do art.º 204.º do CPPT.

4. Não pode a Fazenda concordar, porque, desde logo, a dar-se a amplitude que na sentença foi concedida a tal fundamento, então, em sede de oposição, pode alegar-se toda e qualquer ilegalidade praticada no decurso do processo administrativo, bastando, para tanto, que tal ocorra à sombra da falta de notificação. A ser assim, passava a ser possível discutir a legalidade da liquidação, o que, certamente, não foi o que o legislador pretendeu, atendendo à forma como está redigida a alínea h) do n.º 1 do art.º 204.º do CPPT.

5. Quando a lei fala na falta de notificação da liquidação do tributo está a utilizar o termo liquidação em sentido restrito e não em sentido amplo, como é seu costume.

6. A notificação a que alude o art.º 204.º, al. e), do CPPT é a que pode afectar a exigibilidade da dívida e tal notificação existe e está perfeita.

7. Deve, pois, considerar-se o oponente notificado correctamente.

8. A sentença violou o art.º 204.º, n.º 1, al. a), do CPPT.

Contra-alegando desenvolvidamente, o Rcd.º Júlio Manuel Castro Lopes Faria pugna pela manutenção do julgado.

Também o distinto PGA entende que deve ser negado provimento ao recurso.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

Mostram-se assentes os seguintes factos:

I - Foi instaurada execução fiscal, em 25.V.00, para pagamento de IRS do ano de 1994, no montante de 10 969 270\$00;

II - O oponente foi citado para a execução em 01.VI.00;

III - Foi notificado da liquidação do IRS do ano de 1994, com alterações decorrentes de correcções efectuadas pela AF, em 17X.99 e em 22.XII.99, sem a fundamentação das mesmas;

IV - Em 04.I.00, foi notificado da fundamentação das alterações feitas ao IRS de 1994.

Exposto o quadro factual desenhado pelo tribunal *a quo*, cabe referir que a questão decidenda é, fundamentalmente;

como evidenciam as conclusões (que delimitam o âmbito e objecto do recurso), a de saber se a caducidade constituiu, ou não, fundamento de oposição a execução fiscal, nos termos do artigo 204.º, n.º 1, al. e), do CPPT.

A instância entendeu que a notificação da liquidação do tributo exequendo não foi validamente efectuada dentro do quinquênio subsequente a que o mesmo respeita, o que, a seu ver, consubstancia o sobredito fundamento.

Erradamente, porém.

Vejamos.

Como bem se refere no acórdão desta Secção de 27 de Fevereiro último, tirado no recurso n.º 26 722, "aquele fundamento da al. e) significa a falta de notificação dentro do prazo de caducidade, isto é, em geral, dos cinco anos e não fora dele.

Valendo, portanto, unicamente para os casos em que a liquidação é feita dentro do prazo, mas não foi notificada até ao seu término, tendo, entretanto, sido instaurada, não obstante, a execução fiscal para cobrança coerciva do tributo.

Efectivamente, nos termos do art.º 45.º da LGT, o direito de liquidar os tributos caduca se a liquidação não for validamente notificada ao contribuinte no prazo legal, variável conforme os casos.

O que significa que, tal como acontecia nos termos do art.º 33.º do CPT e ao contrário do CPCI, a legalidade da liquidação é afectada pela falta ou irregularidade da notificação que é, em consequência, legalmente considerada como um requisito de validade da própria liquidação, entendida esta em sentido lato, que não estrito, isto é, como complexo de, actos tendentes à determinação do montante do imposto e imposição da obrigação do seu pagamento ao contribuinte.

Pelo que, contendo com a legalidade da liquidação, que não com a sua eficácia, constitui fundamento de impugnação judicial e não de oposição à execução fiscal.

Assim e em conclusão:

- por um lado, a falta de notificação da liquidação antes de decorrido o prazo de caducidade, implicando ineficácia daquela e consequentemente a inexigibilidade da dívida exequenda, constitui o fundamento de oposição tipificado na dita al. e) do art.º 204.º do CPPT;

- por outro, decorrido aquele prazo, tal falta de notificação integra-se na própria caducidade, concretizando a ilegalidade da liquidação, fundamento típico de impugnação judicial e não de oposição à execução.”

Pois bem, a situação configurada nos autos, de falta de notificação quando já havia decorrido o prazo de caducidade e de instauração do processo executivo (n.º 1 900004.6/00) para além do atinente quinquénio, não é, face ao exposto, fundamento de oposição à execução, antes de impugnação judicial.

Destarte, perfila-se erro na forma de processo.

Porém, não é de equacionar a possibilidade de convalidação prevista no n.º 4 do artigo 98.º do CPPT visto que, como se vê da informação de fls.24, itens 2 e 3, a liquidação em causa foi objecto de impugnação judicial, registada com o n.º 9.5/2000 na RF de Felgueiras.

Termos em que se acorda conceder, com a presente fundamentação, provimento ao recurso, revogando-se a sentença recorrida, em consequência se julgando improcedente esta oposição.

Custas, pela oponente, em 1ª instância e neste Supremo (artigo 3.º da Tabela, *a contrario*), aqui, com procuradoria de 4%.

Lisboa, 24 de Abril de 2002. — *Mendes Pimentel* (relator) — *Vitor Meira* — *Baeta de Queiroz*.

Acórdão de 24 de Abril de 2002.

Assunto:

Títulos de dívida transaccionados antes do vencimento dos respectivos juros. "Juros decorridos". Imposto sobre o rendimento.

Doutrina que dimana da decisão:

Os juros de títulos de dívida, decorridos antes do seu vencimento ou reembolso, pagos pelo adquirente ao alienante aquando da transação dos títulos, em 1990, constituem rendimentos de capitais tributáveis e sujeitos a retenção na fonte no acto do pagamento, nos termos dos artigos 1.º, 6.º, n.º 1, alínea c) (versão original), e 91.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, e 75.º, n.ºs 1, alínea c), e 6, do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas.

Recurso n.º 95/02. Recorrente: Banco Nacional Ultramarino, S.A.; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Juiz Cons.º Dr. Baeta de Queiroz.

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

1.1. O **BANCO NACIONAL ULTRAMARINO, S.A.**, com sede em Lisboa, recorre do acórdão do Tribunal Central Administrativo que, confirmou a sentença da 1ª instância que julgara improcedente a impugnação judicial da liquidação de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC) relativo ao ano de 1990.

Formula as seguintes conclusões:

1.

O objecto da presente impugnação resume-se à questão de saber se os "*juros decorridos*", fruto de tanto controvérsia doutrinária e jurisprudencial, são susceptíveis de serem considerados como um rendimento de capital, logo tributáveis.

2.

Cotejando a Douta Decisão proferida, logo se constata o ensejo e o labor em tentar demonstrar o que, pela sua própria natureza é juridicamente indemonstrável, ou seja, que a substância económica gerada pela operação de recompra dos títulos, é juro, em sentido jurídico rigoroso e estrito.

3.

Todavia, e muito gratos ficávamos se tal fosse feito, não explicita como calcula a base tributável do imposto, ou seja, qual o valor que atribui ao reembolso do capital e o que imputa à valorização antecipada dos títulos.

4.

E se essa explicação não é feita, cai por terra toda a tentativa de construção da tese que qualifica os juros decorridos como verdadeiros juros.

5.

De resto, como se lê em qualquer manual de Economia, é dogmaticamente insustentável que se possa definir como rendimento de um bem, um negócio jurídico que inclua a alienação do próprio bem que o gerou.

6.

Daí que essa valorização patrimonial não seja susceptível de ser tributada na data em que se verifica a sua alienação, uma vez que esse negócio não gera, em sentido jurídico próprio, um rendimento de capital.

7.

Por esse motivo, essa "*substância económica*" não se continha no âmbito da previsão da norma de incidência tributária dos rendimentos de capital, dado tratar-se de uma pura operação de compra de títulos

da dívida pública, antes da data do seu vencimento, logo, definitiva e irreversível.

8.

Deste modo, a interpretação feita no Acórdão recorrido do artº 6º, nº 1, al. c), do CIRS, na medida em que considera compreendidos na sua previsão, a tributação dos juros vencidos ou decorridos, e ao atribuir-lhe este sentido normativo, ofende e viola o princípio da tipicidade tributária, consignado no artº 103º da CRP, logo é inconstitucional.

9.

Uma vez que, por força desse princípio, a actividade do interprete não pode chegar a conclusões interpretativas que façam integrar na norma de incidência tributária realidades que objectiva e inequivocamente não são por ela abrangidas.

10.

Defendendo-se que os juros vencidos ou decorridos se continham na previsão dessa norma, é conferir a essa interpretação uma dimensão normativa ostensivamente oposta aquela que resultaria da análise e interpretação do seu elemento literal, que consigna, de forma expressa, que o imposto só é devido no momento do vencimento dos juros.

11.

Aduz-se como argumento reforçador desta tese, que a alteração legislativa introduzida pelo Dec.-Lei 263/92, reveste a natureza de norma interpretativa, mera explicitação do regime legal vigente.

12.

Tal interpretação, não só ignora as razões que presidiram à dita alteração, patenteadas no seu relatório, como constitui a passagem de um autêntico atestado de ineficiência ao legislador, na medida em que consignou direitos e obrigações já existentes no ordenamento jurídico-fiscal.

13.

Todavia, também a interpretação que é consignada sobre o sentido e natureza das alterações introduzidas no artº 6º do CIRS, pelo artº 1º do Dec.-Lei 263/92, de forma a considerá-las como normas de natureza interpretativa, é inconstitucional por violar o citado artº 103º da CRP.

14.

Na verdade, a decisão recorrida, através da atribuição dessa dimensão normativa ao preceito alterado pelo indicado Dec.-Lei, e só a essa, está a vincular o intérprete a aderir a esse sentido, de modo a excluir outros sentidos jurídicos possíveis, e, conseqüentemente, forçar a aplicação da norma a situações geradas antes da data da sua vigência, ou seja, aplica-a retroactivamente.

15.

É pacífico que a tutela constitucional da proibição de aplicação retroactiva das leis fiscais depende do desrespeito, no caso concreto, do princípio da segurança jurídica.

16.

Sendo inquestionável, na situação em apreço, que a tributação dos juros vencidos no momento da alienação dos títulos, não estava legalmente prevista no momento em que se verificaram essas operações 1990 nem era sequer previsível que esses factos se integrassem na norma de incidência dos rendimentos de capital.

17.

Assim sendo, a dimensão normativa que lhe foi atribuída pela decisão recorrida, por afectar o princípio da segurança dos cidadãos e destinatários dessa norma de incidência fiscal, torna essa aplicação retroactiva desconforme e proibida pelo citado preceito constitucional, logo igualmente inconstitucional.

18.

Em resumo, quer porque a norma de incidência (artigo 6º do CIRS) dos rendimentos de capital à data da ocorrência das operações de compra 1990 - apenas contemplava a tributação desses rendimentos no momento do vencimento dos juros, quer porque a sua alteração pelo artigo 1º Dec.-Lei 263/91, se traduzia numa modificação ou inovação do regime jurídico vigente, *os juros decorridos ou vencidos* substanciavam realidades que se não continham na previsão da norma de incidência tributária, verificando-se, por isso, a ilegalidade da liquidação impugnada, o que origina a sua conseqüente a sua anulação, bem como a dos respectivos juros de mora, por força do disposto no artº 120º do Código de Processo Tributário.

19.

De resto, sempre a interpretação dessa norma feita no acórdão recorrido, por isso merecedor de objectiva censura, no sentido de lhe atribuir um sentido e dimensão normativas, de forma a abranger na sua previsão e considerar como juro, a operação de venda dos títulos antes da data do respectivo vencimento e a conferir a natureza de norma interpretativa à alteração introduzida nesse preceito pelo citado artigo 1º do Dec.-Lei 263/92, aplicando-a retroactivamente, são inconstitucionais, por ofenderem o princípio da tipicidade tributária, consagrado no artº 103º da CRP, uma vez que é afectado irreversivelmente o princípio da segurança dos cidadãos, o que também inquina a legalidade da liquidação impugnada e determina a sua conseqüente anulação (. . .)”.
1.2. Não há contra-alegações.
1.3. O Ex.º Procurador-Geral-Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que o recurso não merece provimento, por o julgado se inserir na jurisprudência pacífica do Tribunal.
1.4. O processo tem os vistos dos Ex.ºs Adjuntos.
2. O acórdão recorrido estabeleceu a factualidade seguinte:

”1º

Em 1992 a AF liquidou à impugnante IRC referente ao exercício de 1990 na importância de 45 504 404\$00 com juros de mora no montante de 19 814 513\$00.

2º

Tal liquidação tem o seguinte fundamento: «imposto retido na fonte nos termos do artigo 75º do CIRC relativo a operações de compra

de títulos de dívida e não entregue nos cofres do Estado no prazo legalmente previsto no artigo 91 n.º 4 do CIRS aplicável por força do artigo 75.º, n.º 6, do CIRC nem até à presente data.

3.º

Nesse ano de 1990 a impugnante readquiriu de particulares Obrigações do Tesouro Fomento do Investimento Público (FIPS) docs. de folhas 19, 20 e 24 v.º.

4.º

As importâncias pagas pela impugnante às pessoas alienantes desses títulos excederam o valor nominal por um montante que coincidiu com os denominados juros decorridos isto é os juros ainda não vencidos desses títulos de dívida relativos ao período compreendido entre a data da sua emissão, primeira colocação ou endosso embora subtraídos do imposto que provavelmente seria retido no momento do vencimento dos juros admissão nos artigos 9.º e 10.º da petição inicial.

5.º

Ou seja os juros decorridos foram pagos ao vendedor do título pelo seu valor líquido de uma retenção na fonte presumida admissão do artigo 46.º da p.i.

6.º

Em 1990 a impugnante vendeu vários títulos da dívida antes do respectivo vencimento tendo recebido dos compradores juros decorridos líquidos do valor do respectivo imposto implícito valor esse que totalizou 58 004 320\$59 - cfr. doc. de folhas 31 a 37.º.

3. A questão que vem colocada à consideração deste Tribunal é, mais uma vez, a de saber se estão ou não sujeitas a imposto sobre o rendimento os acréscimos, relativamente ao seu valor nominal, vulgarmente designados por "juros decorridos", obtidos mediante operações de alienação de títulos de dívida - obrigações - efectuadas no ano de 1990, antes do vencimento dos respectivos juros.

Por diversas vezes já este Tribunal teve ocasião de decidir a questão, entendendo, uniforme e reiteradamente, que os juros de títulos de dívida negociados, decorridos antes do seu vencimento ou reembolso, pagos pelo adquirente ao alienante aquando da transação efectuada, constituem rendimentos de capitais tributáveis e sujeitos a retenção na fonte no acto do pagamento, nos termos dos artigos 1.º, 6.º, n.º 1, alínea c) (versão original), e 91.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, e 75.º, n.ºs 1, alínea c), e 6, do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas: vejam-se os acórdãos de 25 de Novembro de 1998, no recurso n.º 22923, 3 de Maio de 2000, no recurso n.º 24585, 11 de Outubro de 2000, no recurso n.º 24507, 15 de Novembro de 2000, no recurso n.º 25376, 3 de Outubro de 2001, nos recursos n.ºs 25376 e 25954, 14 de Fevereiro de 2002, no recurso n.º 26803, 20 de Março de 2002, nos recursos n.ºs 25 805 e 26763, e 10 de Abril de 2002, nos recursos n.ºs 26764 e 245/02.

Sendo, portanto, unívoca e já abundante a jurisprudência deste Supremo Tribunal Administrativo sobre a questão ora em debate (alguma dela em processos em que também era impugnante o ora recorrido), decide-se, pelos fundamentos constantes do apontado acórdão de 14 de Fevereiro p.p., de que se anexa fotocópia, negar pro-

vimento ao recurso, ao abrigo do disposto no artigo 705.º do Código de Processo Civil, a *fortiori*, aplicável *ex vi* artigo 2.º, alínea e), do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

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

Lisboa, 24 de Abril de 2002. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Benjamim Rodrigues* — *Fonseca Limão*.

Acórdão de 24 de Abril de 2002.

Assunto:

Direito à dedução de IVA. "Facturas falsas". Ónus da prova. Fundada dúvida. Poderes de cognição do supremo tribunal administrativo como tribunal de revista.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Tendo a Administração Fiscal, por considerar não se terem efectivamente realizado as operações consubstanciadas em determinadas facturas, existentes na escrita do contribuinte, obstado à dedução do IVA que daquelas facturas consta, ao abrigo do disposto no artigo 19.º, n.º 3, do CIVA, cabe ao contribuinte, no processo em que impugne a actuação da Administração, a prova dos pressupostos de que depende o seu direito àquela dedução.*
- 2 — *É insindicável pelo STA o juízo feito pelo Tribunal Central Administrativo, segundo o qual existem "indícios sérios" de que as aludidas facturas "não consubstanciam quaisquer operações e, portanto, foram simuladas com fins meramente fiscais".*
- 3 — *Também vedado está ao STA afirmar se, perante os factos apurados, o Tribunal recorrido devia formular um juízo de "fundada dúvida" sobre a existência e quantificação do facto tributário (artigo 121.º do Código de Processo Tributário).*

Recurso n.º 102/02. Recorrente: Gonçalves & Matias, L.ª; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Baeta de Queiroz.

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

1.1. GONÇALVES & MATIAS, L.ª, com sede em Fraião, S. Veríssimo, Barcelos, recorre do acórdão do Tribunal Central Administrativo (TCA) que, revogando a decisão da 1.ª instância, julgou improcedente a impugnação da liquidação de imposto sobre o valor acrescentado (IVA) relativo ao ano de 1993.

Formula as seguintes conclusões:

"A

A matéria dada como provada no acórdão recorrido é claramente insuficiente para se concluir pela existência de operações simuladas, e pela falsidade das facturas em apreço.

B

Além disso existe documentação abundante no processo, nomeadamente facturas de exportação, documentos de transporte e bancária, que demonstra que não houve simulação, mas sim operações verdadeiras, com mercadoria real, que foi exportada, transportada, recepcionada no estrangeiro, e paga através da banca à Recorrente.

C

O Supremo Tribunal Administrativo pode atender a essa prova, dado tratar-se de matéria alegada pela Recorrente, que não foi contraditada pela Recorrida, constante de documentos juntos com a PI, sendo susceptível de fundamentar decisão diversa da proferida pelo tribunal recorrido, e encontrando-se no processo todos os elementos probatórios que a basearam.

D

De qualquer modo, os vagos indícios existentes nos autos não permitiam afastar a presunção de veracidade do art. 78º do CPT, que aproveita à Recorrente, atento o modo irrepreensível como tem organizada a sua contabilidade e escrituração.

E

Até porque as presunções só podem ser afastadas mediante prova em contrário (art. 349º do C. Civil) e o TCA reconheceu expressamente que não tinha provas da simulação, mas apenas meros indícios.

F

O mesmo se diga quanto ao regime do art. 121º do CPT que podia e devia ter sido aplicado em favor da ora Recorrente pois da análise da prova disponível nos autos não podia resultar uma certeza de simulação, como o Tribunal foi forçado a reconhecer, o que impunha a anulação do acto impugnado.

G

Tendo uma parte do IVA cuja dedução se discute sido pago pelos sujeitos passivos (fornecedores da Recorrente), a liquidação impugnada envolve duplicação da colecta e ofensa de princípios constitucionais, o que além de impor a anulação do acto vem confirmar que não houve qualquer simulação.

H

Resultando dos factos provados que houve erro dos serviços, e estando a Recorrente há vários anos privada do IVA que efectivamente pagou, estavam e estão reunidos todos os pressupostos do artigo 24º, n.º 1, do CPT, para conferir à Recorrente o direito a receber juros indemnizatórios O acórdão recorrido violou assim o disposto nos artigos 19º, n.º 3, do CIVA, 24º, n.º 1, 78º, 120º, al. a), 121º e 286º, n.º 1, al. f), do CPT, e 2º, 18º e 103º da CRP”.

1.2. Não há contra-alegações.

1.3. O Ex.^{mo} Procurador-Geral-Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que o recurso não merece provimento, por a recorrente assentar a sua pretensão na contestação dos juízos de facto formulados pela instância, os quais estão fora do âmbito dos poderes de cognição deste Tribunal.

1.4. O processo tem os vistos dos Ex.^{mos} Juízes-Adjuntos.

2. Vem fixada a factualidade seguinte:

”a)

No exercício de 1993, a impugnante exercia a actividade de ”Confeccção de outro vestuário exterior em série”, CAE 018221 e estava registada em IRC e enquadrada para efeitos de IVA, no regime normal com periodicidade mensal.

b)

A impugnante não possuía pessoal ligado ao sector produtivo, recorrendo a subcontratos.

c)

A impugnante possuía contabilidade organizada.

d)

No referido exercício, a impugnante contabilizou como custo subcontratos, os correspondentes às facturas nº 213, 214 e 215, de 93-10-28, 93-11-26 e 93-12-28, respectivamente, nos montantes de 3.355.390\$00, 2.490.400\$00 e 2.112.840\$00, a que correspondeu IVA, nos valores de 536.862\$00, 388.464\$00 e 338.054\$00, emitidas por José Fernandes da Mota, com sede no lugar de Calçada, freguesia de Fermentões, concelho de Guimarães e ainda procedeu de igual forma em relação às facturas nº 248, 268 e 289, de 93-10-29, 93-11-29 e 93-12-27, respectivamente, nos montantes de 3.650.100\$00, 2.649.920\$00, 2.9008.440\$00, a que correspondeu IVA nos valores de 584.016\$00, 423.987\$00 e 465.350\$00, emitidas por Armindo Joaquim Esteves Gonçalves, com sede no lugar de Paços, freguesia de Rio Covo Santa Eulália, concelho de Barcelos.

e)

A impugnante possuía guias de transporte, para os emitentes das referidas facturas, de malha para confeccção das peças de vestuário constantes das mesmas.

f)

Na morada constante como destino da mercadoria, nas referidas guias de transporte, não era exercida, à data, qualquer actividade pelos respectivos emitentes.

g)

O pagamento das facturas referidas em d) foi contabilizado com efectuado em numerário.

h)

O emitente José Rui Fernandes da Mota, embora se encontre colectado para efeitos de IVA, não fez entrega de qualquer declaração periódica desde 91-12T, exclusive e já não exercia a actividade de confeccção, no lugar de Carides, desde Outubro de 1991.

i)

O emitente Armindo Joaquim Esteves Gonçalves, possuía o CAE 3213.0 “Fabricação de malhas” e cessou essa sua actividade em 01-11-90.

j)

Tendo em conta os factos referidos nas alíneas e), f), g), h) e i) supra e as demais diligências efectuadas pelos serviços de fiscalização e a que se alude no relatório de exame à escrita junto por fotocópia a fls. 128 e seguintes dos autos e que aqui se dá por integralmente reproduzido, os SPIT consideraram verificados os pressupostos para, de acordo com o disposto no n.º 3 do art.º 19.º do CIVA não ser aceite como dedutível, o imposto sobre o valor acrescentado constante das facturas mencionadas (cf. P.3.1 do relatório).

l)

O referido Armindo foi ouvido como arguido, em 12-11-96, nos autos de inquérito, originados pelo auto de notícia levantado contra a impugnante, face aos factos referidos, na sequência da referida visita de fiscalização, conforme melhor consta da certidão de inquérito, em apenso.

m)

E, por requerimento de 30-01-97, aderiu ao regime do DL 124/96, tendo nele declarado o valor de IVA liquidado nas facturas que emitiu para a impugnante, requerido o seu pagamento em 50 prestações mensais e pago 27 delas, estando em 26 de Maio de 2000, na situação de "incumprimento prolongado" (cf. ofício de fls. 346 e doc fls. 347 a 352)".

3.1. Após fiscalização à escrita da recorrente, a Administração Fiscal, considerando "falsas" algumas das facturas examinadas, entendeu não ser dedutível o IVA constante de tais documentos, procedendo à correspondente liquidação adicional.

Impugnou-a a recorrente defendendo, em súmula, não estar demonstrada a falsidade das operações tituladas pelas ditas facturas, por isso que se não verificavam os pressupostos da não dedutibilidade do IVA estabelecidos no artigo 19.º, n.º 3, do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA).

O tribunal de 1.ª instância, porque lhe ficassem dúvidas sobre a existência do facto tributário, julgou procedente a impugnação, anulando a liquidação, porém, sem reconhecer o direito aos juros indemnizatórios que a impugnante peticionara.

Recorreu a Fazenda Pública e também a impugnante, esta, mediante recurso subordinado, limitado à questão dos juros, para o TCA.

Aí, a sentença da 1.ª instância foi revogada e a impugnação julgada improcedente, declarando-se, ainda, prejudicado o recurso subordinado interposto pela impugnante. O fundamento de assim decidido está, em resumo, em ter sido entendido pelo Tribunal que há "indícios sérios de que as facturas em causa não consubstanciam quaisquer operações e, portanto, foram simuladas com fins meramente fiscais", razão por que não conferem tais facturas direito à dedução do respectivo IVA.

É desta decisão que vem o presente recurso.

Continua a recorrente a defender que não há prova da simulação das operações tituladas pelas facturas a que se vem aludindo - em seu entender, a prova existente é, antes, do contrário -, e que os "indícios sérios" dessa simulação a que se refere o acórdão recorrido não são, em todo o caso, bastantes, perante a presunção do artigo 78.º do Código de Processo Tributário (CPT), sendo à Fazenda Pública

que compete a prova da simulação, e não à impugnante, como mal entendeu o Tribunal recorrido. Quanto aos juros indemnizatórios, pugna, uma vez mais, por que lhe são devidos.

3.2. Quanto a esta última questão - a de saber se está provada a existência de indícios sérios de que não se realizaram as operações a que se referem as faladas facturas, ou, pelo contrário, se se demonstra a sua realidade -, há que atender ao que a este propósito afirma o Ex.º Procurador-Geral-Adjunto: os poderes de cognição deste Tribunal, porque o processo foi julgado, em primeiro grau de jurisdição, por um tribunal tributário de 1.ª instância, estão limitados à matéria de direito, por força do disposto no n.º 4 do artigo 21.º do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais.

Assim sendo, o erro na apreciação das provas e na fixação dos factos materiais da causa em que, porventura, haja incorrido o TCA, não pode ser conhecido por este Tribunal, a não ser que tenha havido ofensa de norma legal que exija certa espécie de prova ou que fixe a força probatória de determinado meio, como nos diz o artigo 722.º, n.º 2, do Código de Processo Civil (CPC). O que não é o caso.

E não valem, adversamente, os precedentes jurisprudenciais apontados pela recorrente, para quem este Tribunal pode apreciar os meios de prova existentes no processo. No seu acórdão de 29 de Novembro de 1989 (BMJ 391/622), invocado pela recorrente, o Supremo Tribunal de Justiça não disse mais do que poder corrigir os factos dados por provados pela Relação quando a sua fixação se ficou a dever "a mero lapso dos Exm.ºs. subscritores do acórdão recorrido", sem afrontar a jurisprudência corrente do Tribunal, segundo a qual não pode censurar os factos estabelecidos pela Relação, mas só a utilização que ela fez dos seus poderes nesta matéria. E a doutrina do aresto de 26 de Abril de 1995 do mesmo Tribunal (CJ 1995 2.º/55) contém-se dentro dos limites do já referido n.º 2 do artigo 722.º do CPC, tratando de caso em que a Relação não tinha atendido ao valor probatório pleno da confissão e de uma certidão notarial, assim ofendendo as disposições dos artigos 358.º e 371.º do Código Civil.

Por outro lado, como vem sendo entendido pela doutrina e pela jurisprudência, os juízos de valor sobre a matéria de facto, quando a sua formulação não dependa do sentido de norma legal ou dos critérios de valorização da lei, integram-se no domínio da actividade da fixação da matéria de facto, não podendo, pelas ditas razões, ser criticados pelos tribunais que, como este, não têm senão poderes de revista.

Como assim, saber se efectivamente ocorreram, ou não, as transacções que na escrita da recorrente aparecem tituladas pelas facturas acusadas de falsas, é questão que escapa aos poderes de cognição deste Supremo Tribunal Administrativo, que não pode fazer outra coisa que não seja julgar, de direito, a partir dos factos que as instâncias antes fixaram.

3.3. Acontece que o acórdão recorrido não foi tão longe, em sede factual, que expressamente declarasse a inexistência das operações comerciais supostamente subjacentes àquelas facturas.

Disse foi que há "indícios sérios" de que tais facturas "não consubstanciam quaisquer operações e, portanto, foram simuladas com fins meramente fiscais". E mais disse: que tais indícios bastavam para autorizar a Administração Fiscal a desconsiderar tais facturas, para efeitos da dedução do respectivo IVA, sendo ao contribuinte que incumbia, face a tais indícios e a esta atitude da Administração, "provar a veracidade das operações em causa".

Ora, se ali estávamos impedidos de censurar a actuação do Tribunal recorrido, porque a matéria era de facto, já aqui não podemos eximir-nos a essa censura, por se tratar de matéria de direito.

Na verdade, é coisa que resulta da aplicação e interpretação de normas legais saber se o artigo 19º, n.º 3, do CIVA se basta com meros indícios, ou se exige a prova da simulação; e, ainda, definir a quem cabe o ónus da prova dessa simulação, ou da ocorrência das operações tituladas.

3.4. Vigorava ao tempo o princípio do artigo 78º do CPT: "quando a contabilidade ou escrita do sujeito passivo se mostre organizada segundo a lei comercial ou fiscal, presume-se a veracidade dos dados e apuramentos decorrentes, salvo se se verificarem erros, inexactidões ou outros indícios fundados de que ela não reflecte a matéria tributável efectiva do contribuinte".

Ora, como quem tem a seu favor uma presunção estabelecida na lei está dispensado da prova do facto presumido [cfr. os artigos 349º e 350º, n.º 1, do Código Civil - (CC)], a recorrente, tendo a sua escrita organizada conforme as exigências legais, não precisa de provar que são verdadeiros os dados decorrentes.

A não ser que se verifiquem erros, inexactidões ou outros indícios fundados de que ela não reflecte a matéria tributável efectiva.

Quer dizer, a presunção cessa quando, estando, embora, a escrita ou contabilidade organizada de acordo com a lei, enferme de erros ou inexactidões, ou haja "indícios fundados" de que, apesar da sua correcta organização, não reflecte a matéria tributável efectiva.

Cabe nesta previsão, claramente, o caso de a contabilidade, impecavelmente organizada, se avaliada do ponto de visto técnico-contabilístico, no entanto omitir operações efectuadas; e cabe o caso inverso - o de incluir operações não efectuadas. Este último é aquele que correntemente se vem chamando de "facturas falsas", isto é, a contabilidade considera (e trata de forma contabilisticamente correcta) documentos emitidos na forma legal, mas que não correspondem a qualquer realidade, porque as operações que era suposto reflectirem, na verdade, não tiveram lugar.

E, aqui, a lei não exige senão "indícios fundados", ou seja, não impõe à Administração a "prova provada" de que por detrás dos documentos não está a realidade que normalmente reflectem e comprovam, basta-se com indícios fundados para fazer cessar a presunção a favor do contribuinte. E a este, desprovido do escudo protector da presunção, não resta senão demonstrar a veracidade dos seus elementos contabilísticos, e respectivos suportes, destarte posta em crise, face àqueles "fundados indícios".

3.5. De todo o modo, quando seja a Administração Fiscal a praticar um acto, designadamente, um acto tributário de liquidação, fundado na existência de determinado facto tributário, por hipótese não revelado pela escrita do contribuinte, não deixa de ser ela a ter que provar tal existência, pressuposto da sua actuação. É isto corolário do princípio da legalidade administrativa, de acordo com o qual a Administração só pode agir se isso lhe permitir a lei, e não pode fazê-lo contra ela. Os pressupostos da sua actuação são, pois, factos constitutivos do seu direito a agir, cuja prova lhe compete, por isso que é o agente.

Porém, no caso vertente, a Administração Fiscal não actuou baseada na existência de qualquer facto tributário, nomeadamente, liquidando o correspondente imposto. Antes, obistou ao exercício, por parte da

recorrente, do seu direito à dedução do IVA constante das facturas em causa, baseada no entendimento de que, face aos indícios recolhidos, não se teriam, realmente, realizado as operações comerciais que tais facturas, supostamente, titulavam.

Como assim, o caso, aqui, é diverso, também para os efeitos de saber a quem cabe provar a ocorrência dos factos em que assenta o direito à dedução: é a recorrente quem se arroga um direito que pretende exercer - o direito à dedução do IVA -, que não é reconhecido pela Administração Fiscal. Destarte, não é a Administração que afirma um facto positivo com consequências tributárias é o contribuinte que invoca o seu direito à dedução do IVA pago a montante. Por isso, é ele quem deve provar a verificação dos pressupostos em que assenta tal direito.

Conforme se diz no recente - 17 de Abril de 2002 - acórdão deste mesmo Tribunal, proferido no recurso n.º 26635, "da conjugação das normas dos arts. 82º, n.º 1, e 19º do CIVA resulta, assim, que não caberá à administração o ónus de prova da inexistência dos factos tributários cujo imposto considerou fundamentadamente deduzido ilegalmente por parte do contribuinte, mas que caberá ao próprio contribuinte o ónus de prova da existência dos factos tributários em que fundou a dedução que declarou. Digamos (...) que (...) à administração cabe o ónus de prova da verificação dos requisitos estabelecidos no art.º 82º, n.º 1, do CIVA para que possa liquidar adicionalmente o IVA respeitante a deduções indevidas, mas já não a existência dos factos contra ela afirmados pelo contribuinte, traduzidos na existência dos factos tributários e sua expressão quantitativa. Os requisitos legalmente estabelecidos para que seja permitida a dedução do imposto pago a montante não constituem, nesta óptica, também requisitos que estejam legalmente previstos enquanto requisitos de legitimação da actuação da administração. Relativamente a esta matéria, a lei basta-se com um juízo administrativo de adequação entre os factos e valorações em que a administração diz, formalmente, suportar a sua decisão e o resultado desse juízo no sentido de se lhe afigurar ter sido declarado uma dedução superior à devida, e com a prova perante o tribunal da pertinência desse juízo ou seja, com a prova, perante o tribunal, da existência dos elementos que tornam possível ter como adequada a consideração por si feita de que o contribuinte declarou uma dedução superior à permitida pela lei".

Neste aresto faz-se, aliás, uma exaustiva análise da questão do ónus probatório na matéria, concluindo-se, lapidarmente, no seu sumário, que "quando o acto de liquidação adicional do IVA se fundamente no não reconhecimento das deduções declaradas pelo contribuinte cabe à administração apenas a prova da verificação dos pressupostos legais que legitimam a sua actuação, constantes do art.º 82º, n.º 1, do CIVA e ao contribuinte o ónus de prova da existência dos factos tributários que alegou como fundamento do seu direito de dedução do imposto nos termos do art.º 19º do CIVA".

Doutrina que, por perfeitamente adequada ao nosso caso, também aqui se adopta.

3.6. Ora, o acórdão impugnado reconheceu, expressamente, que a Administração Fiscal actuou perante a existência de "indícios sérios" de que as facturas referidas "não consubstanciam quaisquer operações e, portanto, foram simuladas com fins meramente fiscais".

Tal juízo do Tribunal recorrido, como atrás se referiu, é inexpugnável por este Tribunal de recurso, face à limitação dos seus poderes

de cognição sobre a factualidade e os juízos de valor sobre ela construídos. É basta - pois à recorrente competia demonstrar, como também se viu, a convergência dos pressupostos legais necessários à dedução do imposto - para sustentar o acto impugnado.

Resulta, ainda, do exposto, que também a suscitada questão da existência da "fundada dúvida" a que se refere o artigo 122º, nº 1, do CPT é improcedente. Saber se, perante determinado quadro factual, fica ou não fica essa dúvida, é, ainda, questão que se põe em sede de matéria de facto, porquanto a "fundada dúvida" resulta da livre ponderação dos elementos de facto recolhidos, e de um juízo crítico sobre eles. Matéria que, repete-se, fica de fora dos poderes atribuídos a este Tribunal, aqui operando como tribunal de revista, por isso se não podendo substituir às instâncias na apreciação das provas e na formação de uma convicção sobre os factos materiais da causa.

No que concerne à alegada duplicação de colecta [conclusão C)], ela só se verificaria se o imposto estivesse pago por inteiro e fosse agora, de novo, exigido à recorrente. Não é o caso, pois do que aqui se trata não é da exigência de qualquer imposto, mas tão só do impedimento à dedução daquele que consta das facturas em crise.

Também se não vê aonde possa residir a ofensa aos princípios constitucionais dos artigos 2º, 18º e 105º [conclusão C)], que, aliás, a recorrente não chega a concretizar. Em todo o caso, e conforme se expandiu, a actuação da Administração mostra-se de acordo com as disposições legais que a autorizam, e não foi invocada a inconstitucionalidade de qualquer delas - máxime, o artigo 19º, nº 3, do CIVA.

Por último, importa dizer que, perante a improcedência das conclusões das alegações de recurso, não há que cuidar do tema dos juros indemnizatórios [conclusão H)], questão que só se colocaria se fosse de ditar a procedência da impugnação judicial.

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

Custas a cargo da recorrente, com 50% de procuradoria.

Lisboa, 24 de Abril de 2002. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Benjamim Rodrigues* — *Fonseca Limão*.

Acórdão de 24 de Abril de 2002.

Assunto:

Juros indemnizatórios.

Doutrina que dimana da decisão:

Ocorre erro imputável aos serviços, passível de pagamento de juros indemnizatórios, se a quantia liquidada o foi em desconformidade com o direito comunitário.

Recurso n.º 113/02-30. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrida: SONAE Indústria SGPS, SA; Relator: Ex.º Juiz Cons.º Dr. Vítor Meira.

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

"Sonae Indústria, SGPS, S.A." impugnou no Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto a liquidação que lhe foi efectuada por ocasião da inscrição no registo comercial de um aumento de capital correspondente a "acréscimo de emolumento sobre actos de valor determinado".

Por sentença do M.º Juiz daquele Tribunal foi a impugnação julgada procedente, consignando-se ter a impugnante direito a juros indemnizatórios.

Inconformada com tal decisão recorreu a Fazenda Pública para este Supremo Tribunal Administrativo, pedindo a sua revogação, formulando as seguintes conclusões:

1. Inexistindo no processo quaisquer indícios da existência de erro imputável ao serviço - foi aplicada correctamente a Tabela de Emolumentos do Registo Comercial -, inexistente qualquer obrigação de indemnizar.

2. Não deve por isso haver qualquer condenação da entidade liquidadora no pagamento de juros indemnizatórios à impugnante com fundamento na mera anulação da liquidação, uma vez que o erro de interpretação, *in casu*, melhor se dirá, de cumprimento do estritamente estabelecido nos artigos 1.º, nº 3, e 14.º, da Tabela de Emolumentos do Registo Comercial, com a redacção dada pela Portaria n.º 883/89, de 13/10, e do artigo 57.º da Lei 52-C/96, de 27/12, não consubstancia de «per si» qualquer erro imputável aos serviços.

3. Os juros previstos nos artigos 24.º do CPT, 61.º do CPPT e 43.º da LGT, que a douda decisão aplicou directa e automaticamente, correspondem a uma concretização do direito de indemnização previsto no artigo 22.º da Constituição da República Portuguesa, que consagra um princípio da responsabilidade assente na prática de actos ilícitos e culposos.

4. Como se decidiu no doudo Acórdão da Secção de Contencioso Tributário do Venerando Supremo Tribunal Administrativo, de 16-05-2001, tirado no rec. n.º 25863: «...um pedido de condenação da Fazenda no pagamento de juros indemnizatórios terá de ser um verdadeiro pedido contra a Fazenda, a fim de esta poder usar do contraditório. O contribuinte tem de alegar e provar ter havido erro imputável aos serviços, como a lei exige.»

5. A douda sentença recorrida violou os artigos 1.º, nº 3, e 14.º da Tabela de Emolumentos do Registo Comercial com a redacção dada pela Portaria n.º 883/89, de 13/10 e do artigo 57.º da Lei 52-C/96, de 27/12, o artigo 24.º do CPT, o artigo 61.º do CPPT, o artigo 43.º, nº 1, da LGT e o artigo 22.º da Constituição da República Portuguesa.

A impugnante contra-alegou no sentido da manutenção da decisão recorrida, formulando as seguintes conclusões:

1ª - A procedência da impugnação apresentada pela SONAE obriga a Administração não só à devolução da quantia com que se locupletou mas também ao pagamento dos juros previstos na lei ao contribuinte, de acordo com o preceituado no art. 43.º da L.G.T. e no art. 61.º do C.P.P.T.;

2ª - O art. 43.º da L.G.T. e o art. 61.º do C.P.P.T. consagram um regime especial para a efectivação da responsabilidade extracontratual do Estado prevista no art. 22.º da Constituição da República;

3ª - O legislador ao prever este regime especial nas leis tributárias não pretendeu apenas a devolução do que for ilegalmente cobrado pela Administração, mas o ressarcimento dos danos resultantes da não utilização pelo particular de uma determinada quantia, durante o tempo em que o Estado a manteve ilicitamente em seu poder;

4ª Esta norma visa facilitar o efectivo ressarcimento do particular, impondo apenas que se verifique que houve erro imputável aos serviços para haver lugar ao pagamento de juros;

5ª - O erro imputável aos serviços que efetuaram a liquidação de emolumentos ficou demonstrado pela procedência da impugnação judicial apresentada pela recorrida;

6ª - O art. 1.º, n.º 3, da Tabela de Emolumentos do Registo Comercial é contrário ao direito comunitário, violando o art. 10.º da Directiva 69/335/CEE;

7ª - Tal como foi interpretado pelo TJCE, deve entender-se que não podem legitimar-se ao abrigo do art. 12.º, n.º 1, al. e), da Directiva 69/335/CEE, direitos desprovidos de toda a ligação com o custo do serviço particular ou cujo montante seja calculado não em função do custo da operação de que seja contrapartida, mas em função dos custos globais de funcionamento e de investimento do serviço encarregado da dita operação;

8ª - É apodíctico que o art. 1.º, n.º 3, da Tabela de Emolumentos do Registo Comercial cria uma receita pública manifestamente desproporcionada com os custos e a natureza do serviço prestado em troca, criando simultaneamente um imposto que não obedece à estrutura do imposto sobre as entradas de capital consentido pela Directiva 69/335/CEE;

9ª A jurisprudência prolatada pelo TJCE, constante dos Acórdãos juntos aos presentes autos, aplica-se à liquidação em crise nos presentes autos;

10ª - A jurisprudência do TJCE é clara: uma retribuição exigida a um particular cujo montante seja calculado não em função da operação de que é a contrapartida, mas em função da globalidade dos custos de funcionamento e de investimento do serviço encarregado dessa operação, deverá ser considerada uma imposição na acepção da Directiva 69/335/CEE a que se aplica a proibição formulada no respectivo art. 10.º;

11ª - Em todo o caso, o art. 1.º, n.º 3, da Tabela de Emolumentos do Registo Comercial, enferma do vício de inconstitucionalidade, ofendendo o n.º 2 do art. 103.º e a al. i) do n.º 1 do art. 165.º da Constituição;

12ª - Tal é o que resulta do facto de, por intermédio do art. 1.º, n.º 3, da Tabela, se estabelecerem receitas que, muito embora apresentem uma conexão com um serviço público individualizável, estão manifestamente desligadas, quanto ao seu montante, da actividade desenvolvida pela Administração;

13ª - A desproporção entre o tributo e o serviço é tal que se pode dizer que aquele se desligou completamente deste último, tornando-se, em boa verdade, uma *receita abstracta*. - um imposto -, sendo certo que a mesma foi estabelecida pelo Governo sem estar habilitado por competente autorização legislativa.

14ª - Quando assim se não entenda, sempre terá de conceder-se em que a mesma disposição cria uma receita pública manifestamente desproporcionada com os custos e a natureza do serviço prestado em troca, com o que quedam violados o princípio da proporcionalidade e o princípio da proibição do excesso (cfr. n.º 2 do art. 266.º da Constituição).

Pelo Ex.^{mo} Magistrado do Ministério Público foi emitido parecer no sentido do não provimento do recurso, conforme jurisprudência pacífica da Secção tirada em numerosos casos idênticos.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

Da sentença recorrida consta como provada a seguinte matéria de facto:

a) Em 21/7/97 a impugnante pagou na Conservatória do Registo Comercial do Porto, a quantia de esc. 7.690.591\$00 e de esc. 395.939\$00 - cfr. fls. 12.

A única questão que vem suscitada no presente recurso refere-se à condenação em juros indemnizatórios que a impugnante pediu na sua petição e que a sentença declarou serem devidos. Vamos pois transcrever o que quanto ao assunto escrevemos no acórdão 26612, de 24.1.2002:

«Vejamos agora se a mesma razão lhe assiste quanto aos juros indemnizatórios. Prescreve o artigo 43.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária que "são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido". Conforme este Supremo Tribunal Administrativo já decidiu, no acórdão n.º 22791 de 15 de Novembro de 2000, "anulado judicialmente o acto de liquidação, fica demonstrado o erro dos serviços ao proceder a ele, sendo devidos juros indemnizatórios a favor do impugnante que pagou a quantia liquidada". No caso vertente a impugnante pediu na sua petição o pagamento de juros e a sentença recorrida condenou em tal pagamento. Tendo sido liquidados emolumentos superiores aos legalmente devidos, em desconformidade com o direito comunitário, terá de considerar-se a ocorrência de erro imputável aos serviços, com a consequente obrigação de pagamento de juros indemnizatórios.»

Tal questão aliás tem sido abundante, expressa e reiteradamente apreciada e decidida em numerosos acórdãos deste Supremo Tribunal Administrativo, de que se citam, a título meramente exemplificativo os seguintes: 26487 de 12.2.01, 26328 de 28.11.01, 26415 de 21.11.01 e 26688 de 16.1.02, não se justificando por isso mais detalhadas considerações.

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

Sem custas por a recorrente delas estar isenta.

lisboa, 24 de Abril de 2002. — Vítor Meira (relator) — Baeta da Queiroz — Benjamin Rodrigues.

Acórdão de 24 de Abril de 2002.

Assunto:

Emolumentos notariais. Juros indemnizatórios.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Os juros indemnizatórios previstos nos arts. 24º do CPT e 43º, nº1, da LGT enquadram-se na teoria da responsabilidade civil extracontratual, com fundamento constitucional - art.º 22º da Constituição.*
- 2 — *Em geral, pode afirmar-se que o erro imputável aos serviços que operam a liquidação, entendidos estes num sentido global, fica demonstrado quando procederem a reclamação graciosa ou impugnação dessa mesma liquidação.*
- 3 — *Juros indemnizatórios - requisitos.*

Recurso n.º 117/02-30. Recorrente: Fazenda Pública; Recorridos: Têxtil, Manuel Gonçalves, S.A., e outro; Relator: Ex.ºº Juiz Cons.º Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do STA:

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto pela Fazenda Pública, da sentença do TT de 1ª Inst. do Porto, proferida em 14/Nov/01, na medida em que julgou procedente o pedido de juros indemnizatórios a favor da impugnante TÊXTIL, MANUEL GONÇALVES, S. A.

Fundamentou-se a decisão no disposto no art.º 24º do CPT, norma aplicável à data dos factos.

A Fazenda recorrente formulou as seguintes conclusões:

1. Inexistindo no processo quaisquer indícios da existência de erro imputável ao serviço - foi aplicada correctamente a Tabela de Emolumentos do Notariado -, inexistente qualquer obrigação de indemnizar.

2. Não deve por isso haver qualquer condenação da entidade liquidadora no pagamento de juros indemnizatórios à impugnante com fundamento na mera anulação da liquidação, uma vez que o erro de interpretação, "in casu", melhor se dirá, de cumprimento do estritamente estabelecido no artigo 5º, da Tabela de Emolumentos do Notariado, não consubstancia de *per si* qualquer erro imputável aos serviços.

3. Os juros previstos nos artigos 24º do CPT, 61º do CPPT e 43º da LGT, que a douda decisão aplicou directa e automaticamente, correspondem a uma concretização do direito de indemnização previsto no artigo 22º da Constituição da República Portuguesa, que consagra um princípio da responsabilidade assente na prática de actos ilícitos e culposos.

4. Como se decidiu no doudo Acórdão da Secção de Contencioso Tributário do Venerando Supremo Tribunal Administrativo, de 16/05/2001, tirado no rec. n.º 25863 "... um pedido de condenação da Fazenda no pagamento de juros indemnizatórios terá de ser um verdadeiro pedido contra a Fazenda, a fim de esta poder usar do contraditório. O contribuinte tem de alegar e provar ter havido erro imputável aos serviços, como a lei exige."

5. A douda sentença recorrida violou o artigo 5º da Tabela de Emolumentos do Notariado, o artigo 24º do CPT, o artigo 61º do CPPT, o artigo 43º, nº 1, da LGT e o artigo 22º da Constituição da República Portuguesa.

TERMOS EM QUE DEVE SER DADO PROVIMENTO AO PRESENTE RECURSO, REVOGANDO-SE A DOUTA SENTENÇA RECORRIDA."

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

1º - A procedência da impugnação apresentada pelas recorridas obriga a Administração não só à devolução da quantia com que se locupletou mas também ao pagamento dos juros previstos na lei ao contribuinte, de acordo com o preceituado no artº 43º da LGT e no artº 61º do CPPT;

2º - O artº 43º da LGT e o artº 61º do CPPT consagram um regime especial para a efectivação da responsabilidade extracontratual do Estado prevista no artº 22º da Constituição da República;

3ª - O legislador ao prever este regime especial nas leis tributárias não pretendeu apenas a devolução do que for ilegalmente cobrado pela Administração, mas o ressarcimento dos danos resultantes da não utilização pelo particular de uma determinada quantia, durante o tempo em que o Estado a manteve ilicitamente em seu poder;

4ª - Esta norma visa facilitar o efectivo ressarcimento do particular, impondo apenas que se verifique que houve erro imputável aos serviços para haver lugar ao pagamento de juros;

5ª - O erro imputável aos serviços que efectuaram a liquidação de emolumentos ficou demonstrado pela procedência da impugnação judicial apresentada pela recorrida;

6º - O art.º 5º da Tabela de Emolumentos do Notariado é contrário ao direito comunitário, violando o art.º 10º da Directiva 69/335/CEE;

7º - Tal como foi interpretado pelo TJCE, deve entender-se que não podem legitimar-se ao abrigo do art.º 12º, nº 1, al. e), da Directiva 69/335/CEE, direitos desprovidos de toda a ligação com o custo do serviço particular ou cujo montante seja calculado não em função do custo da operação de que seja contrapartida, mas em função dos custos globais de funcionamento e de investimento do serviço encarregado da dita operação;

8ª - É apodítico que o art.º 5º da Tabela de Emolumentos do Notariado cria uma receita pública manifestamente desproporcionada com os custos e a natureza do serviço prestado em troca, criando simultaneamente um imposto que não obedece à estrutura do imposto sobre as entradas de capital consentido pela Directiva 69/335/CEE;

9ª - A jurisprudência prolatada pelo TJCE, constante dos Acórdãos juntos aos presentes autos, aplica-se à liquidação em crise nos presentes autos;

10ª - A jurisprudência do TJCE é clara: uma retribuição exigida a um particular cujo montante seja calculado não em função da operação de que é a contrapartida, mas em função da globalidade dos custos de funcionamento e de investimento do serviço encarregado dessa operação, deverá ser considerada uma imposição na acepção da Directiva 69/335/CEE a que se aplica a proibição formulada no respectivo art.º 10º;

11ª - Em todo o caso, o artº 5º da Tabela de Emolumentos do Notariado, enferma de vício de inconstitucionalidade, ofendendo o n.º 2 do art.º 103º e a al. i) do nº 1 do art.º 165º da Constituição.

12ª - Tal é o que resulta do facto de, por intermédio do art.º 5º da Tabela, se estabelecerem receitas que, muito embora apresentem uma conexão com um serviço público individualizável, estão manifestamente desligadas, quanto ao seu montante, da actividade desenvolvida pela Administração;

13ª - A desproporção entre o tributo e o serviço é tal que se pode dizer que aquele se desligou completamente deste último, tomando-se, em boa verdade, uma receita abstracta - um imposto -, sendo certo que a mesma foi estabelecida pelo Governo sem estar habilitado por competente autorização legislativa.

14ª - Quando assim se não entenda, sempre terá de conceder-se em que a mesma disposição cria uma receita pública manifestamente desproporcionada com os custos e a natureza do serviço prestado em troca, com o que quedam violados o princípio da proporcionalidade e o princípio da proibição do excesso (cfr. n.º 2 do art. 266º da Constituição).

Termos em que deve negar-se provimento ao recurso, mantendo-se a douda decisão recorrida com os fundamentos dela constantes, ou, se assim não se entender, deve em todo o caso julgar-se improcedente o recurso com os demais fundamentos alegados na petição inicial.

O Ex.º Magistrado do MP emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso de acordo com a jurisprudência do STA, que cita, nos termos da qual "a ilegalidade da liquidação, quando não resulta da actuação do sujeito passivo, é imputável aos serviços da Administração" e "a interpretação errada da lei constitui erro nos pressupostos de direito e quando conduz a liquidação posteriormente anulada, confere ao sujeito passivo o direito a juros indemnizatórios se, entretanto, tiver pago o tributo".

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

Em sede factual, vem apurado que:

a) Em 24/10/97 a 1ª impugnante pagou no 4º Cartório Notarial do Porto a quantia de esc. 48.036.000\$00 nos termos do artº 5º da Tabela de Emolumentos do Notariado - cfr. fls. 38-A."

Vejam, pois:

A sentença anulou os referidos emolumentos por a sua liquidação enfermar "de vício de violação de lei face aos arts. 10º e 12º da Directiva 69/335/CEE, do Conselho, de 17 de Julho de 1969", condenando o Estado ao pagamento de juros indemnizatórios, face ao disposto no artº 24º do CPT, norma aplicável à data dos factos e correspondente ao actual art.º 43º, n.º 1, da LGT.

Ora, dispõe o n.º 1 do preceito, que "haverá direito a juros indemnizatórios a favor do contribuinte quando, em reclamação graciosa ou processo judicial, se determine que houve erro imputável aos serviços".

De modo que, em geral, pode dizer-se que tal erro "fica demonstrado quando procederem a reclamação graciosa ou a impugnação dessa mesma liquidação".

Cfr. Diogo Leite de Campos e outros, *LGT Anotada*, 2.ª edição, pág.181, nota 2.

Os juros indemnizatórios ou compensatórios enquadram-se na teoria da responsabilidade civil extracontratual, com fundamento constitucional art.º 22º da Constituição.

Sendo seus requisitos, como acentua Jorge de Sousa in *CPPT Anotado*, 2.ª edição, pág. 309.

"- que haja um erro num acto de liquidação de um tributo;
- que ele seja imputável aos serviços;
- que a existência desse erro seja determinada em processo de reclamação graciosa ou de impugnação judicial;
- que desse erro tenha resultado o pagamento de uma dívida tributária em montante superior ao legalmente devido."

E todos eles se verificam, no caso concreto.

Na verdade, e desde logo, a Administração actuou, como vem decidido, com erro nos pressupostos de direito, na liquidação dos emolumentos, com base numa interpretação errónea da predita Directiva e conseqüente legalidade da Tabela de Emolumentos do Notariado quando esta está, como vem julgado, em desconformidade com aquela.

Erro imputável aos serviços entendidos estes em sentido global cfr. Freitas do Amaral, *Direito Administração*, vol III pág. 503.

"A Administração tributária tem deveres genéricos de actuação em conformidade com a lei - art.º 266º, nº 1, da C.R.P. e 55º da LGT) pelo que, independentemente da prova da culpa de qualquer das pessoas ou entidades que a integram, qualquer ilegalidade não resultante de uma actuação do sujeito passivo, será imputável a culpa dos próprios serviços.

Esta culpa está, em regra, conxionada com a própria prática de uma liquidação] ilegal e, por isso, ilícita. Na verdade, quando uma determinada conduta constitui um facto que, à face da lei, é qualificável como ilegal, deverá fazer-se decorrer da constatação da ilegalidade, a existência de culpa, por ser algo que, em regra, se liga ao próprio carácter ilícito do facto, só sendo de afastar se se demonstrar que ela, no caso, não ocorre."

Cfr. *CPPT*, citado, págs. 312/313.

Por outro lado, é indiscutível a demonstração, nestes autos, do erro, nos preditos termos, sendo que dele resultou uma liquidação ilegal e o conseqüente pagamento indevido da quantia liquidada.

São, pois, devidos os questionados juros, como vem decidido.

Cfr, aliás, no sentido exposto e por mais recentes, os Acds. do STA de 27/02/02, Rec. 26.575, 30/01/02, Rec. 26.620, 19/12/01, Rec. 26.611, 31/10/01, Rec. 26.167, 15Nov00, Rec. 22.791, e de 31Out01, Rec. 26.167.

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

Sem custas.

Lisboa, 24 de Abril de 2002. — *Brandão de Pinho* (relator) — *António Pimpão* — *Lúcio Barbosa*.

Acórdão de 24 de Abril de 2002.

Assunto:

Deserção do recurso. Alegações. Regime do Código de Processo Tributário e do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

Doutrina que dimana da decisão:

Nos recursos interpostos após 5 de Julho de 2001 não há a possibilidade de alegar no Tribunal de recurso que existia anteriormente no âmbito do Código de Processo Tributário (artº 174º), atento o disposto no artigo 12º da Lei 15/2001 de 15 de Junho que manda aplicar o Código de Procedimento e de Processo Tributário a todos os processos, com

aproveitamento apenas dos actos já praticados, já que tal faculdade não consta do artº 282º deste diploma legal, devendo o recurso ser julgado deserto se não foram apresentadas alegações no tribunal recorrido.

Recurso n.º 150/02-30. RECORRENTE: MÁRIO PAULO PACHECO MARQUES PINTO RECORRIDO: FAZENDA PÚBLICA; RELATOR: Ex.º Juiz Cons.º Dr. Vítor Manuel Marques Meira.

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

Inconformada com a sentença proferida pelo M.º Juiz do Tribunal Tributário de 1.ª Instância do Porto que julgou improcedente a impugnação por si deduzida recorreu o impugnante Mário Paulo Pacheco Marques Pinto para este Supremo Tribunal Administrativo.

Admitido o recurso e notificado o recorrente de tal admissão não apresentou as respectivas alegações.

O Ex.º Magistrado do Ministério Público é de parecer que se julgue deserto o recurso.

O artigo 282º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, como os artigos 291º, n.º 2, e 690º, n.º 3, do Código de Processo Civil, comina com a deserção a falta de alegações, sendo certo que aquele artigo 282º do Código de Procedimento e de Processo Tributário não consagra a possibilidade de alegar no tribunal para que se recorre.

Em conformidade com os normativos referidos o Relator julgou deserto o recurso por falta de alegações.

Vem agora o recorrente reclamar para a conferência pedindo que recaia acórdão sobre a matéria do despacho proferido que julgou deserto o recurso por falta de alegações. Formulou as seguintes conclusões:

1.ª - O Código de Procedimento e de Processo Tributário, entrou em vigor em 1 de Janeiro de 2000 e só se aplica aos procedimentos iniciados e aos processos instaurados a partir dessa data - artº. 4º. do DL n.º. 433/99 de 26 de Outubro.

2.ª - O processo de cuja sentença se recorreu foi instaurado no ano de 1998 - em 24 de Novembro de 1998, com a entrada da Impugnação Judicial na 1.ª Repartição de Matosinhos, tendo sido distribuído no Tribunal Tributário já no ano de 1999, daí resultando o seu n.º de processo 110/99.

3.ª - A este processo o regime aplicável é o previsto no Código de Processo Tributário, aprovado pelo DL n.º 154/91, de 23 de Abril, o qual prevê no n.º 1 do art.º 171º a possibilidade de o recorrente alegar no Tribunal de recurso, quando manifeste intenção nesse sentido no requerimento de interposição de recurso - o que o recorrente fez.

4.ª - No caso de o recorrente ter declarado a intenção de alegar no Tribunal de recurso, as alegações serão produzidas no prazo de 8 dias após a notificação para o efeito ordenada pelo juiz do processo do tribunal superior - n.ºs 1 e 2 do artº 174º. do C.P.T.

5.ª - Cumpre, pois, dar cumprimento ao n.º 2 do artº. 174º. do C.P.T., notificando o recorrente para produzir alegações.

Prescreve o artigo 282º do Código de Procedimento e de Processo Tributário que a interposição do recurso se faz por meio de requerimento em que se declare a intenção de recorrer (n.º 1) e que o

prazo para alegações a efectuar no tribunal recorrido é de 15 dias a contar da notificação ao recorrente do despacho que admitir o recurso (n.º3). Não contempla este artigo nem qualquer outro do Código de Procedimento e de Processo Tributário a possibilidade de alegar no tribunal *ad quem* como permitia o artigo 174º do Código de Processo Tributário.

Argumenta o recorrente que o Código de Procedimento e de Processo Tributário só se aplica aos procedimentos iniciados e aos processos instaurados a partir de 1 de Janeiro de 2000, data da sua entrada em vigor, nos termos do artigo 4º do DL 433/99, de 26 de Outubro, tendo o processo sido instaurado em 24 de Novembro de 1998 e tendo sido distribuído ao Tribunal Tributário já no ano de 1999.

O recorrente lavra porém num erro. O que refere era verdade até 5 de Julho de 2001, mas deixou de o ser desde então. Com efeito, nos termos do artigo 12º da Lei 15/2001 de 15 de Junho, "os procedimentos e processos pendentes regulados pelo Código de Processo Tributário, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 154/91 de 23 de Abril, passam a reger-se pelo Código de Procedimento e de Processo Tributário, sem prejuízo do aproveitamento dos actos já realizados. Quer isto dizer que os recursos instaurados até 5 de Julho de 2001 poderiam ser alegados no Supremo Tribunal Administrativo, desde que o recorrente manifestasse tal intenção, mas já o mesmo não acontece com os interpostos posteriormente. O recurso aqui em apreciação foi interposto em 7 de Janeiro de 2002. O facto de o recorrente ter manifestado a intenção de alegar no Tribunal de recurso e de o recurso ter sido admitido e mandado subir não vincula este Supremo Tribunal Administrativo que apenas deve obediência à lei. Por isso, não tendo as alegações sido apresentadas no Tribunal *a quo*, tal implica a deserção do recurso, como foi decidido no despacho ora reclamado.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência neste Supremo Tribunal Administrativo em indeferir a reclamação.

Custas pelo reclamante, fixando em 40 euros a taxa de justiça.

Lisboa, 24 de Abril de 2002. — Vítor Meira (relator) — Baeta de Queiroz — Benjamim Rodrigues.

Acórdão de 24 de Abril de 2002.

Assunto:

Recurso per saltum para o STA. Competência. Matéria de facto.

Doutrina que dimana da decisão:

Afirmando o recorrente, nas conclusões das alegações de recurso para o Supremo Tribunal Administrativo (STA), factos que o tribunal tributário de 1.ª instância não considerou provados, fazendo assentar neles a sua pretensão, o recurso

interposto da decisão deste Tribunal não tem exclusivo fundamento em matéria de direito, pelo que competente para o apreciar não é o STA, mas o Tribunal Central Administrativo.

Recurso n.º 188/02. Recorrente: Handy - Equipamentos de Escritório e Armazenagem, S. A.; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Berta de Queiroz.

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

1.1. HANDY - EQUIPAMENTOS DE ESCRITÓRIO E ARMAZENAGEM, SA, com sede na Amadora, recorre do despacho do Mm.º Juiz da 2.ª Secção do 3.º Juízo do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa que, no recurso interposto da decisão administrativa que lhe aplicara coima por contra-ordenação prevista nos artigos 40.º, n.º 1, alínea a), e 26.º, n.º 1, do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, ordenou a remessa do processo ao Ministério Público, com vista à instauração de procedimento criminal.

Formula as seguintes conclusões:

“A)

A sentença recorrida tem como fundamento a qualificação da conduta do agente como preenchendo o crime de abuso de confiança fiscal, por considerar ter este agido com dolo;

B)

Contudo, não vem sequer referido que a actuação do agente tenha tido em vista a apropriação das quantias não entregues, pressuposto fundamental da qualificação daquela conduta como integrando o crime de abuso de confiança fiscal;

C)

Pelo contrário, do próprio despacho verifica-se não ter o agente fruído da prestação tributária não entregue em tempo;

D)

De resto, antes da instauração da contra-ordenação a ora alegante, logo que notificada, efectuou o pagamento da prestação tributária em falta e respectivos juros de mora, o que deve levar à consideração de que agiu sem dolo, Termos em que deverá ser revogada a douda decisão de que se recorre, sendo o recurso recebido e julgado (...).”

1.2. Não há contra-alegações.

1.3. A Ex.^{ma} Procuradora-Geral-Adjunta junto deste Tribunal é de parecer que o recurso não versa, exclusivamente, matéria de direito, não sendo, por isso, este o Tribunal competente para o apreciar.

1.4. Notificada deste parecer, a recorrente vem, em súmula, pedir que, caso seja acolhido o entendimento nele expresso, se remeta o processo ao Tribunal Central Administrativo.

1.5. O processo tem os vistos dos Ex.^{mos} Juizes-Adjuntos.

2. Vem fixada a factualidade seguinte:

”1.

A arguida apresentou no dia 18SET96 a declaração periódica do IVA respeitante a JUL96;

2.

Dessa declaração resultava imposto a pagar no montante de 9.082.583\$00;

3.

Com essa declaração a arguida não enviou qualquer meio de pagamento do imposto;

4.

Imposto esse que só veio a ser pago em 29JUL99”.

3. Como certamente aduz a Ex.^{ma} Procuradora-Geral-Adjunta, a recorrente, nas conclusões B), C) e D) das suas alegações afirma vários factos.

Assim: “(. . .) não vem sequer referido que a actuação do agente tenha tido em vista a apropriação das quantias não entregues, pressuposto fundamental da qualificação daquela conduta como integrando o crime de abuso de confiança fiscal”; ”pelo contrário, do próprio despacho verifica-se não ter o agente fruído da prestação tributária não entregue em tempo”; ”de resto, antes da instauração da contra-ordenação a ora alegante, logo que notificada, efectuou o pagamento da prestação tributária em falta e respectivos juros de mora”.

Sobre estes factos assenta a sua pretensão de revogação da decisão recorrida. Ora, esses factos não constam do elenco dos que ela deu por provados.

Aliás, respondendo à questão da incompetência do Tribunal, suscitada pela Ex.^{ma} Procuradora-Geral-Adjunta, a recorrente afirma que ”do recurso contencioso, resulta, matéria que o Tribunal *a quo* não deu como provada por sobre a mesma não se ter debruçado, que a recorrente aderiu ao regime prestacional previsto no Decreto-Lei n.º 124/96, de 10 de Agosto, ainda antes de ter sido notificada do processo de contraordenação. Ou seja, que voluntariamente se apresentou a satisfazer a prestação tributária em causa, o que atesta a boa-fé da conduta da recorrente no presente processo, bem como não ter havido intenção de apropriação das quantias não entregues”.

É, pois, a própria recorrente a, deste modo, admitir que controverte o julgamento sobre a factualidade feito pela instância, invocando factos que não ficaram estabelecidos, e criticando o julgamento sobre a factualidade por ela feito.

Motivo por que o recurso não tem exclusivo fundamento em matéria de direito, e este não é, em razão da hierarquia, o Tribunal competente para o apreciar, por força do disposto nos artigos 32º, n.º 1, alínea b), e 41º, n.º 1, alínea a), do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais.

Na verdade, para estabelecer a competência do Tribunal, tudo o que importa é saber se vêm alegados factos diferentes dos fixados pela 1.ª instância, ou por contrários, ou por omissos. Afirmados esses factos, para concluir pela incompetência deste Tribunal não importa a sua relevância, ou dos juízos valorativos sobre eles construídos. Basta que as conclusões das alegações de recurso incluam matéria de facto não coincidente com a fixada na decisão recorrida para que o recurso não verse, exclusivamente, matéria de direito. E, não incidindo, unicamente, sobre matéria de direito, não é este Tribunal, mas o Tribunal Central Administrativo, o competente para apreciar o recurso, face às invocadas disposições legais.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juizes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo, em julgar o Tribunal incompetente, em razão da hierarquia, para

apreciar o recurso, por competente ser a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, para aonde será remetido o processo, conforme está requerido pela recorrente, logo que transite em julgado o presente acórdão.

Custas a cargo da recorrente, com 100 euros de taxa de justiça e 50% de procuradoria.

Lisboa, 24 de Abril de 2002. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Benjamim Rodrigues* — *Fonseca Limão*.

Acórdão de 24 de Abril de 2002.

Assunto:

Representação pela Fazenda Pública da Segurança Social.

Doutrina que dimana da decisão:

- I — *Competia à Fazenda Pública, até à publicação do DL 42/2001, de 9 de Fevereiro, a representação da Segurança Social nos processos de execução fiscal.*
- II — *Por força do artigo 17º daquele diploma legal, tal competência mantém-separa os processos por dívidas que tenham sido participadas antes da sua entrada em vigor.*
- III — *Não obstante as instituições de Segurança Social serem, nos termos do artigo 12º do mesmo diploma, representadas por mandatário judicial, podem coligar-se em processo de execução às instituições do sistema fiscal, nos termos do artigo 10º antecedente.*

Recurso nº 212. Recorrente: Ministério Público; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Vítor Meira.

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

O Representante da Fazenda Pública no Tribunal Tributário de 1.^a Instância de Leiria veio na execução fiscal reclamar, entre outras, dívidas do Centro Regional de Segurança Social de Leiria.

O M.^{mo} Juiz daquele Tribunal indeferiu liminarmente tal requerimento por entender que o requerente não representava a Segurança Social.

Deste despacho recorreu o Ministério Público para este Supremo Tribunal Administrativo, formulando as seguintes conclusões:

1.^a - Quando entrou em vigor o art. 25º do DL 411/91, de 17/10, já existiam normas que atribuíam competência aos representantes da Fazenda Pública para representarem também a Segurança Social nos tribunais tributários;

2.^a - Essas normas eram os arts. 42º, n.º 1, al. c), o art. 329º, n.º 1, al. b), e o art. 3, 31º do CPT;

3.^a - Ao ser declarada a inconstitucionalidade com força obrigatória geral do mencionado art. 25º do DL 411/91, de 17/10 (pelo Ac. do

TC n.º 1/96, publicado no *D. R.* n.º 4/96, I-A Série, de 05/01/96), foram ripristinadas as normas anteriores que haviam sido revogadas por aquele art. 25º;

4.^a - As normas do CPT acima indicadas correspondam actualmente aos dos arts. 15º, n.º 1, al. a), e 243º do CPPT;

5.^a - O actual regime legal de execução das dívidas à segurança social é o constante do DL 42/2001, de 09/02, (cuja autorização legislativa foi concedida ao Governo pelo art. 38º da Lei nº 3-B/2000, de 04/04, - Lei do Orçamento de Estado para 2000);

6.^a - Os processos de execução fiscal instaurados por (ou em que se reclamam) dívidas que a segurança social tenha participado aos órgãos do Ministério das Finanças antes da entrada em vigor do DL 42/2001, de 09/02 (o que ocorreu em 10/08/2001) continuam a correr por esses órgãos;

7.^a - Nesses processos de execução fiscal, continua a ser competente o representante da Fazenda Pública para representar a Segurança Social e reclamar os créditos desta nos tribunais tributários de 1.^a instância (ver o art. 151º do CPPT, correspondente ao art. 237º, n.º 2 do CPT); e

8.^a - Decidindo por forma diferente, o duto despacho recorrido violou o disposto nos arts. 282º, n.º 1º, da CRP, 42º, n.º 1, al. c), 237º, n.º 2, 329º, n.º 1, al. b), e 331º do CPT; 15º, n.º 1, al. a), 151º, n.º 1, e 243º do CPPT, e o art. 17º do DL 42/2001, de 09/02.

Não houve contra-alegações, tendo o M.^{mo} Juiz recorrido sustentado o despacho recorrido.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

A questão que se suscita no presente recurso respeita à possibilidade de a Segurança Social ser representada em juízo numa reclamação de créditos pela Fazenda Pública.

Estriba o Sr. Juiz recorrido o seu entendimento na inconstitucionalidade do artigo 25º do DL 411/91 declarada pelo Tribunal Constitucional e na autonomia administrativa e financeira da Segurança Social cuja representação nenhuma lei atribui à Fazenda Pública, entendimento que considera reforçado pelos estatutos aprovados pelo DL 316-A/2000 de 7 de Dezembro. Contrariamente entende o Ministério Público, que considera ilegal o despacho recorrido, para quem continua a ser o representante da Fazenda Pública competente para reclamar créditos da Segurança Social nos processos de execução fiscal.

A argumentação formulada no despacho recorrido no que se refere ao artigo 25º do DL 411/91, de 17 de Outubro, é absolutamente irrelevante para o caso. Referia aquela norma que a representação das instituições de previdência ou de Segurança Social nos tribunais tributários era exercida por representante do Ministério Público. Tal norma foi efectivamente declarada inconstitucional com força obrigatória geral por acórdão do Tribunal Constitucional n.º 1/96 publicado em 5 de Janeiro de 1996 no *DR I Série-A*. A questão que aí se colocava dizia respeito à sua compatibilidade com as normas constitucionais que incluíam a organização e competência do Ministério Público na competência legislativa da Assembleia da República. Tal questão nada tinha a ver com as competências da Fazenda Pública que não está sujeita a idêntico regime jurídico. Mas, não se debruçando directamente sobre as competências da Fazenda Pública, acaba aquele aresto por referir que estas constavam do artigo 42º do Código de Processo Tributário e que a competência para promover junto dos tribunais tributários a defesa dos interesses das instituições de se-

gurança social "está cometida à figura autónoma do representante da Fazenda Pública".

Aquele artigo 42º do Código de Processo Tributário preconizava, na alínea c) do seu nº1, que competia ao representante da Fazenda Pública nos tribunais tributários "a representação da administração fiscal ou de qualquer outra entidade pública no processo de execução fiscal". Ora não se duvida que as instituições de Segurança Social são entidades públicas. Por isso, ainda que se entendesse que a Fazenda Pública deixara de representar a Segurança Social por virtude daquele artigo 25º do DL 411/91, a sua declaração de inconstitucionalidade repristinaria a competência daquela entidade que, voltaria, nos termos do artigo 329º, nº1, alínea b), do Código de Processo Tributário, a ter competência para reclamar tais créditos.

Mas será que a autonomia atribuída à Segurança Social impede que tal representação no processo executivo possa caber à Fazenda Pública? Pensamos que não. O DL 260/93 de 23 de Julho, que vem citado no despacho recorrido, limita-se a dizer que os centros regionais de segurança social são institutos públicos dotados de autonomia administrativa e financeira (artigo 1º) não constando das competências específicas -que aí se atribuem aos seus órgãos (conselho directivo, presidente e serviços regionais ou , locais) a sua intervenção no processo de execução fiscal. Também o DL 316-A/2000, de 7 de Dezembro, que aprova os Estatutos do Instituto de Solidariedade e Segurança Social, que o despacho recorrido refere, nada acrescenta. O que se diz no seu artigo 8º é que compete ao Presidente do CD (Conselho Directivo) representar, activa e passivamente, o ISSS em juízo, podendo conferir mandato judicial. Tal possibilidade - e não obrigatoriedade - não invalida que o representante da Fazenda Pública a que a Segurança Social envia as certidões da dívida, possa continuar a assegurar a representação nesses processos executivos se não for outra a vontade daquele presidente.

Em 9 de Fevereiro de 2001 foi publicado o DL 42/2001 que, no seu artigo 12º, estabelece que, nos tribunais comuns e nos tribunais, as instituições do sistema de solidariedade e segurança social são representadas por mandatário judicial, nomeado pela delegação competente do Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social. Todavia, dispõe o artigo 10º que tais instituições podem coligar-se, em processo de execução, às instituições do sistema fiscal. Por seu turno o artigo 17º explicita que "os processos de execução fiscal por dívidas que a segurança social tenha participado aos órgãos do Ministério das Finanças antes da entrada em vigor do presente diploma continuam a correr por esses órgãos".

Refira-se ainda por fim o artigo 15º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, correspondente ao artigo 42º do Código de Processo Tributário atribui ao representante da Fazenda Pública a representação da administração tributária e, nos termos da lei, de quaisquer outras entidades públicas no processo judicial tributário e no processo de execução fiscal.

Resulta de tudo o que atrás se disse que cabe à Fazenda Pública a representação da Segurança Social no processo executivo para aí reclamar os seus créditos por, à data da reclamação, nenhuma lei-lhe ter retirado tal competência, sendo certo que mesmo a Lei 42/2001 mantém tal competência para os processos anteriores e permite, mesmo agora, a coligação com as instituições do sistema fiscal, podendo por isso a Segurança Social ser representada por mais de um representante.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência neste Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, revogando o despacho recorrido que deverá ser substituído por outro que não seja de indeferimento liminar pelo mesmo motivo. Sem custas.

lisboa, 24 de Abril de 2002. — *Vitor Meira* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Benjamim Rodrigues*.

Acórdão de 24 de Abril de 2002.

Assunto:

Juros indemnizatórios.

Doutrina que dimana da decisão:

Ocorre erro imputável aos serviços, passível de pagamento de juros indemnizatórios, se a quantia liquidada o foi em desconformidade com o direito comunitário.

Recurso: 391/02-30. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrida: Modelo Continente, SGPS, SA; Relator: Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Vitor Meira.

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

"Modelo Continente, SGPS, S.A." impugnou no Tribunal Tributário de 1.ª Instância do Porto a liquidação de emolumentos do registo comercial correspondente a "acréscimo de emolumento sobre actos de valor determinado" que lhe foram debitados por ocasião da inscrição no registo comercial de um aumento do seu capital social.

Por sentença do M.^{mo} Juiz daquele Tribunal foi a impugnação julgada procedente, tendo sido anulada a conta de emolumentos e reconhecido à impugnante o direito a juros indemnizatórios.

Inconformada com a decisão recorreu a Fazenda Pública para este Supremo Tribunal Administrativo, pedindo a sua revogação, formulando as seguintes conclusões:

1 — Inexistindo no processo quaisquer indícios da existência de erro imputável ao serviço — foi aplicada correctamente a Tabela de Emolumentos do Registo Comercial —, inexistente qualquer obrigação de indemnizar.

2 — Não deve por isso haver qualquer condenação da entidade liquidadora no pagamento de juros indemnizatórios à impugnante com fundamento na mera anulação da liquidação, uma vez que o erro de interpretação, «in casu», melhor se dirá, de cumprimento do estritamente estabelecido nos artigos 1º; n.º 3 e 14º, nº2 da Tabela de Emolumentos do Registo Comercial, com a redacção dada pela Portaria nº 883/89, de 13/10, e do artigo 52º da Lei 127-B/97, de 20/12, não consubstancia de *per si* qualquer erro imputável aos serviços.

3 — Os juros previstos nos artigos 24º do CPT, 61º do CPPT e 43º da LGT, que a doutra decisão aplicou directa e automaticamente,

correspondem a uma concretização do direito de indemnização previsto no artigo 22º da Constituição da República Portuguesa, que consagra um princípio da responsabilidade assente na prática de actos ilícitos e culposos.

4 — Como se decidiu no douto Acórdão da Secção de Contencioso Tributário do Venerando Supremo Tribunal Administrativo, de 16-05-2001, tirado no rec. n.º 25863: «...um pedido de condenação da Fazenda no pagamento de juros indemnizatórios terá de ser um verdadeiro pedido contra a Fazenda, a fim de esta poder usar do contraditório. O contribuinte tem de alegar e provar ter havido erro imputável aos serviços, como a lei exige.»

5 - A douta sentença recorrida violou os artigos 1º, n.º 3, e 14º, n.º 2, da Tabela de Emolumentos do Registo Comercial com a redacção dada pela Portaria n.º 883/89, de 13/10, e do artigo 52º da Lei 127-B/97, de 20/12, o artigo 24º do CPT, o artigo 61º do CPPT, o artigo 43º, n.º 1, da LGT e o artigo 22º da Constituição da República Portuguesa.

A impugnante contra-alegou no sentido da manutenção da decisão recorrida, formulando as seguintes conclusões:

1.ª — A procedência da impugnação apresentada pelo MODELO obriga a administração não só à devolução da quantia com que se locupletou mas, também ao pagamento dos juros previstos na lei ao contribuinte, de acordo com o preceituado no art. 43º da L.G.T. e no art. 61º do C.P.P.T.;

2.ª — O art. 43º da L.G.T. e o art. 61º do C.P.P.T. consagram um regime especial para a efectivação da responsabilidade extracontratual do Estado prevista no art. 22º da Constituição da República;

3.ª — O legislador ao prever este regime especial nas leis tributárias não pretendeu apenas a devolução do que foi ilegalmente cobrado pela Administração, mas o ressarcimento dos danos resultantes da não utilização pelo particular de uma determinada quantia, durante o tempo em que o Estado a manteve ilicitamente em seu poder;

4.ª — Esta norma visa facilitar o efectivo ressarcimento do particular, impondo apenas que se verifique que houve erro imputável aos serviços para haver lugar ao pagamento de juros;

5.ª — O erro imputável aos serviços que efectuaram a liquidação de emolumentos ficou demonstrado pela procedência da impugnação judicial apresentada pela recorrida;

6.ª — O art. 1º, n.º 3, da Tabela de Emolumentos do Registo Comercial é contrário ao direito comunitário, violando o art. 10º da Directiva 69/335/CEE;

7.ª — Tal como foi interpretado pelo TJCE, deve entender-se que não podem legitimar-se ao abrigo do art. 12º, n.º 1, al. e), da Directiva 69/335/CEE, direitos desprovidos de toda a ligação com o custo do serviço particular ou cujo montante seja calculado não em função do custo da operação de que seja contrapartida, mas em função dos custos globais de funcionamento e de investimento do serviço encarregado da dita operação;

8.ª — É apodíctico que o art. 1º, n.º 3, da Tabela de Emolumentos do Registo Comercial cria uma receita pública manifestamente desproporcionada com os custos e a natureza do serviço prestado em troca, criando simultaneamente um imposto que não obedece à estrutura do imposto sobre as entradas de capital consentido pela Directiva 69/335/CEE;

9.ª — A jurisprudência prolatada pelo TJCE, constante dos Acórdãos juntos aos presentes autos, aplica-se à liquidação em crise nos presentes autos;

10.ª — A jurisprudência do TJCE é clara: uma retribuição exigida a um particular cujo montante seja calculado não em função da operação de que é a contrapartida, mas em função da globalidade dos custos de funcionamento e de investimento do serviço encarregado dessa operação, deverá ser considerada uma imposição na acepção da Directiva 69/335/CEE a que se aplica a proibição formulada no respectivo art. 10º;

11.ª — O limite previsto na Tabela de Emolumentos do Registo Comercial é demasiado elevado para garantir que os emolumentos não excedem o custo do serviço prestado e é um tal excesso, segundo o Tribunal — de Justiça, que afasta a qualificação como "direitos com carácter remuneratório" e reconduz as supostas "remunerações" a impostos proibidos pela Directiva;

12.ª — É apodíctico que não se pode contornar a jurisprudência comunitária, violando-se o direito comunitário, através da fixação de um limite claramente excessivo;

13.ª — Em todo o caso, o art. 1º, n.º 3, da Tabela de Emolumentos do Registo Comercial, enferma do vício de inconstitucionalidade, ofendendo o n.º 2 do art. 103º e a al. i) do n.º 1 do art. 165º da Constituição;

14.ª — Tal é o que resulta do facto de, por intermédio do art. 1º, n.º 3, da Tabela, se estabelecerem receitas que, muito embora apresentem uma conexão com um serviço público individualizáveis, estão manifestamente desligadas, quanto ao seu montante, da actividade desenvolvida pela Administração;

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

16.ª — Quando assim se não entenda, sempre terá de conceder-se em que a mesma disposição cria uma receita pública manifestamente desproporcionada com os custos e a natureza do serviço prestado em troca, com o que quedam violados o princípio da proporcionalidade e o princípio da proibição do excesso (cfr. n.º 2 do art. 266º da Constituição).

Pelo Ex.º Magistrado do Ministério Público foi emitido parecer no sentido do não provimento do recurso, conforme jurisprudência pacífica da Secção tirada em numerosos casos idênticos.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

A sentença recorrida considerou provado o seguinte facto:

a) Em 28/5/98 a impugnante pagou na Conservatória do Registo Comercial do Porto a quantia de esc. 152.444.794\$00 — cfr. fls. 17.

A única questão que vem suscitada no presente recurso refere-se à condenação em juros indemnizatórios que a impugnante pediu na sua petição e que a sentença declarou serem devidos. Vamos pois transcrever o que quanto ao assunto escrevemos no acórdão 26612 de 24.1.2002:

«Vejamos agora se a mesma razão lhe assiste quanto aos juros indemnizatórios. Prescreve o artigo 43º, n.º 1, da Lei Geral Tributária que "são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido". Conforme este Supremo Tribunal Administrativo já decidiu, no acórdão n.º 22791 de 15 de Novembro de 2000, "anulado judicialmente o acto de liquidação, fica

demonstrado o erro dos serviços ao proceder a ele, sendo devidos juros indemnizatórios a favor do impugnante que pagou a quantia liquidada”. No caso vertente a impugnante pediu na sua petição o pagamento de juros e a sentença recorrida condenou em tal pagamento. Tendo sido liquidados emolumentos superiores aos legalmente devidos, em desconformidade com o direito comunitário, terá de considerar-se a ocorrência de erro imputável aos serviços, com a consequente obrigação de pagamento de juros indemnizatórios».

Tal questão aliás tem sido abundante, expressa e reiteradamente apreciada e decidida em numerosos acórdãos deste Supremo Tribunal Administrativo, de que se citam, a título meramente exemplificativo os seguintes: 26487, de 12.2.01, 26328, de 28.11.01, 26415, de 21.11.01, e 26688, de 16.1.02, não se justificando por isso mais detalhadas considerações.

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

Sem custas por a recorrente delas estar isenta.

Lisboa, 24 de Abril de 2002. — *Vitor Meira* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Benjamim Rodrigues*.

Acórdão de 24 de Abril de 2002.

Assunto:

Nulidade de acórdão. Excesso de pronuncia. Eventual erro na interpretação da lei.

Doutrina que dimana da decisão:

I — Se o acórdão do TCA julgou, diversamente da 1.ª Instância, a impugnação tempestiva e, julgando por substituição, decidiu do mérito da impugnação e o recorrente, nas suas alegações para o STA, não suscita eventual nulidade por excesso de pronuncia, o acórdão do STA que conhece do fundo da questão não é nulo, nesta parte, por excesso de pronuncia.

II — Se o acórdão recorrido acolhe uma interpretação da lei diversa da sustentada pelo recorrente não há qualquer nulidade mas sim, e eventualmente, erro de julgamento.

Recurso n.º 22.870. Recorrente: Maria Adília Vieira Silva Torres; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Lúcio Barbosa.

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

1 — **MARIA ADÍLIA VIEIRA SILVA TORRES**, recorrente nestes autos, notificada do acórdão deste STA de 19 de Maio de 1999, que lhe negou provimento ao recurso, veio suscitar nulidades de que o dito acórdão alegadamente padece.

Alega que o acórdão recorrido sofre de excesso de pronuncia, já que alegadamente decidiu “sobre matéria de que . . . não devia tomar conhecimento”.

Por outro lado, entende “o desrespeito do prescrito no art. 83º do CISISSD não pode deixar de constituir nulidade”.

Entende igualmente ser “inconstitucional a liquidação antes de terminar o inventário . . . conforme consta do art. 106º, n.º 3, da CRP”.

Acresce finalmente, que, segundo a reclamante, ‘não pode deixar de se ver’ oposição entre a decisão e os fundamentos o que torna nulo o duto acórdão de harmonia com o disposto no art. 668º, n.º 1, alínea c), do CPC”.

A Fazenda Pública sustenta que tal pedido deve ser indeferido. A EPGA teve vista nos autos, secundando a posição da FP. Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 — Apreciemos as várias questões suscitadas pela recorrente. E avançando desde já a conclusão, diremos que a reclamante não tem razão.

Explicitando:

Quanto à primeira questão:

Não há qualquer excesso de pronuncia.

A reclamante refere o seguinte:

O que estava em causa, no recurso para o TCA, era a (in)tempestividade da impugnação.

A 1.ª Instância julgou a impugnação intempestiva.

Após recurso, o TCA julgou a impugnação tempestiva. Mas conheceu indevidamente do mérito da impugnação, indo pois além do que lhe competia.

Não tem razão.

Pela seguinte ordem de razões.

Primeiro porque o objecto do recurso perante este STA não teve como escopo apreciar essa alegado excesso de pronuncia. Razão porque este STA não conheceu de tal questão.

Depois porque o TCA se limitou a dar cumprimento à lei (art. 753º, n.º 1, do CPC).

Finalmente, porque o STA conheceu tão só e apenas das questões que lhe foram postas.

Quanto à segunda questão:

O desrespeito da lei, consubstanciado numa interpretação e aplicação diversas das propugnadas pela recorrente, não constitui nulidade, mas eventual erro de julgamento.

Não há aqui qualquer nulidade.

Quanto à terceira questão:

A reclamante não concretiza em que termos ocorre contradição entre os fundamentos e a decisão, que também não se lobriga. Se bem entendemos esta alegação, tem ela a ver com a já acima referida interpretação e aplicação da lei propugnadas pela recorrente, em termos diversos da que veio a ser consagrada no acórdão sob reclamação.

Quanto à última questão (alegada inconstitucionalidade da liquidação):

A mesma não pode agora ser objecto de qualquer apreciação, por isso que em momento algum anterior tal inconstitucionalidade foi

suscitada ou apreciada, sendo que este não é já o momento próprio para tal apreciação.

3 — Face ao exposto, indefere-se a requerida arguição de nulidades. Custas pela reclamante, fixando-se a taxa de justiça em 90 euros.

Lisboa, 24 Abril de 2002. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Brandão de Pinho* — *António Pimpão*.

Acórdão de 24 de Abril de 2002.

Assunto:

Recurso jurisdicional. Não impugnação eficaz de segmento decisório da sindicada sentença. Trânsito em julgado. Inutilidade do conhecimento do recurso.

Doutrina que dimana da decisão:

Vindo apurado pelo Tribunal Central Administrativo que um dos fundamentos decisórios em que se estribara a sindicada sentença do TT de 1.ª Instância, à míngua de impugnação judicial eficaz, transitara em julgado, àquele cumpre, antes de mais, retirar as consequências jurídicas do verificado e reconhecido trânsito (cfr. arts. 671.º, 673.º e 684.º, n.º 4 do Código de Processo Civil), resultando, assim e por via disso, de todo inútil apreciar e decidir sobre o demais alegado.

Recurso n.º 25.497. Recorrente: Manuel Carlos Ferreira da Costa; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Juiz Cons.º Dr. Alfredo Madureira.

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

Inconformado agora com o acórdão do Tribunal Central Administrativo que, concedendo provimento ao recurso da Fazenda Pública, revogou a sentença do TT de 1.ª Instância de Coimbra e julgou improcedente a impugnação judicial que havia deduzido contra o acto do Director Distrital de Finanças de Coimbra na parte em que lhe indeferira a reclamação graciosa antes apresentada e consubstanciada no pedido de revisão e reforma das liquidações de IRS e Imposto Complementar e Profissional dos anos de 1980 a 1994, dele apresentou recurso para esta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, o Impugnante Manuel Carlos Ferreira da Costa, nos autos convenientemente identificada.

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

a) O acórdão recorrido enferma de nulidade por excesso de pronúncia [art.º 668.º, n.º 1, al. d), do Código de Processo Civil] por ter conhecido da questão posta nas alegações de recurso para o TCA

pela Fazenda Pública, sem que esses factos fossem factos materiais da causa.

b) Pois que esses factos, sendo susceptíveis - em abstracto - de constituírem fundamentos do acto impugnado e como tal elementos constitutivos desse mesmo acto, não foram, porém, tidos em conta na prática da concreta decisão administrativa impugnada.

c) E como tal, à luz dos princípios do contencioso de anulação e dispositivo do processo (arts. 6.º do ETAF e 264.º do Código de Processo Civil), não foram, nem podiam sequer ser alegados como factos materiais da causa enquanto preenchendo uma causa de pedir consubstanciada numa ilegalidade concreta imputável ao acto impugnado.

d) O único fundamento da decisão impugnada foi a extemporaneidade da reclamação e foi essa a única ilegalidade que lhe assacou ou alegou como causa de pedir.

e) Não tendo a Fazenda Pública recorrido da decisão de 1.ª instância que julgou procedente essa causa de pedir, transitou em julgado o decidido quanto a ela e quanto à impugnação por não haver outras causas de pedir que tivessem sido - ou pudessem sê-lo legalmente - alegadas na petição da impugnação.

f) Consequentemente, deve conceder-se provimento ao recurso considerando-se como não efectuada ou seja, revogada, a pronúncia efectuada pelo acórdão recorrido sobre as questões postas nas alegações de recurso da Fazenda Pública (art.º 731.º, n.º 1, do CPC), revogar-se esse acórdão e manter-se o decidido pela 1.ª instância este por ter transitado em julgado.

g) Quando assim se não entenda, então deve julgar-se que o acórdão recorrido interpretou a expressão "situação de doença (que) se verifica desde 1980", constante do texto do documento autêntico consubstanciado no atestado médico referido no probatório, como violação da regra de interpretação constante do art.º 236.º do C. Civil.

h) Pois tendo em conta essa regra de determinação do sentido da declaração constante do documento segundo a teoria objectivista da impressão do declaratório normal.

i) Em vez de concluir que esse texto não quis dizer que a incapacidade se verifica desde 1980.

j) Deveria ter concluído que se quis afirmar que a doença e a incapacidade a ela exclusivamente atribuída se verificava desde 1980.

k) Tirando a necessária consequência da ilegalidade do (hipotético) fundamento do acto que naquele sentido se houvesse (também só hipoteticamente) apoiado para decidir como decidiu.

l) O tribunal de revista pode conhecer da matéria constante das conclusões g) e segs. por ela estar abrangida na ressalva constante do n.º 2 do art.º 722.º do Código de Processo Civil.

Em contra - alegações oportunamente apresentadas em juízo também, o Ex.^{mo} Representante da Fazenda Pública sustentou a bondade e acerto do sindicado julgado, reclamando a sua confirmação e a consequente improcedência do recurso, Com base no reiterado entendimento de que o recurso jurisdicional oportunamente interposto da sentença do TT de 1.ª Instância de Coimbra tinha por objecto precisamente os factos materiais da causa, pois a discordância relativamente ao então decidido se reconduzia à questão da tempestividade ou extemporaneidade do ataque à liquidação, E que tendo o sindicado acórdão dado por não provado que a incapacidade do recorrente se reporte a 1980 ou data anterior a 1994, não pode tal factualidade ser agora posta em causa.

O Ex.^{mo} Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal emitiu depois sucinto mas douto parecer opinando pela confirmação do julgado e consequente improvemento do presente recurso.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

O tribunal *a quo* fixou a seguinte factualidade:

«a) Ao impugnante, depois de ter sido submetido a uma junta médica, foi lhe passado o "atestado médico de incapacidade" de fls. 10, com data de 23.6.95;

b) Aí se confirmando, expressamente, que a "situação de doença se verifica desde 1980";

c) Baseado nesta declaração, reclamou o signatário, em 12.9.95, o reembolso da parte do IRS e dos antigos Imposto Complementar e Imposto Profissional, que entendia descontados a mais, relativamente aos anos de 1980 a 1994;

d) Havendo sido deferido o pedido relativamente ao ano de 1994 e indeferido o referente ao reembolso da parte dos impostos de 1980 a 1993;

e) O indeferimento referido na alínea imediatamente antecedente, teve por fundamento a extemporaneidade da dedução da reclamação graciosa, constando cópias desta a fls. 12 e segs. dos autos;

f) O termo do prazo do pagamento voluntário do IRS do anos de 1990 a 1993 ocorreu, respectivamente, a 18.12.91, 24.6.92, 25.8.93 e 24.7.94, sendo estes últimos dois anos, a data do pagamento do reembolso - mesma reclamação;

g) A reclamação em causa deu entrada na 1.^a RFCoimbra em 14.9.95 e o indeferimento parcial foi notificado ao ora recorrido por carta registada com A/R, o qual se mostra assinado em 11.7.1996 - mesma reclamação;

h) A petição da presente impugnação judicial deu entrada na mesma RF em 19.7.1996 - cfr. carimbo apostado na petição de fls. 2.»

[Os factos fixados sob as alíneas a) a d) vinham estabelecidos pela sindicada sentença do TT de 1.^a Instância de Coimbra e os elencados sob as alíneas e) a h) foram estabelecidos pelo Tribunal a quo mediante invocação do disposto na al. a) do art.º 712º do Código de Processo Civil.]

E, com base na referida factualidade, o Tribunal ora recorrido houve por bem conceder provimento ao recurso jurisdicional da Fazenda Pública que então apreciava e consequentemente revogar a sindicada sentença do TT de 1.^a Instância na parte em que determinara a revisão das liquidações dos anos de 1990 a 1993, assim julgando integralmente improcedente a impugnação judicial apresentada, com base no desenvolvido entendimento de que, tal como a Fazenda Pública sustentara nas suas alegações e conclusões de recurso, o referido atestado médico, supervenientemente apresentado pelo ora Recorrente e emitido pela autoridade de saúde competente em 23.6.95, não tinha eficácia retroactiva e, por isso, não podia certificar relevantemente a referida incapacidade (60,3%) quanto aos referidos anos de 1990 a 1993.

Tendo-se porém considerado expressamente que "O outro fundamento pelo qual o Tribunal" *a quo* "julgou a impugnação procedente, ..., da não extemporaneidade da dedução da reclamação graciosa ... não foi objecto de discordância por parte do recorrente (a Fazenda Pública), ..., tendo a sentença nessa parte transitado em julgado.

»Ora, neste segmento decisório da então questionada sentença do TT de 1.^a Instância de Coimbra, transitado em julgado como ex-

pressamente se consignou no agora impugnado acórdão do MA, considerou-se e decidiu-se que:

"Ao prazo de 90 dias da reclamação aplica-se o mesmo regime de contagem do prazo da impugnação judicial (arts. 97º e 123º do Código de Processo Tributário).

Este prazo é peremptório, pelo que o seu decurso faz extinguir o direito de reclamação. (art. 145º, n.º 3, do Código de Processo Civil).

Cabendo ao reclamante o ónus de alegar e provar superveniência do documento..., bem como a impossibilidade de invocar no prazo normal o facto que serve de fundamento à reclamação (art. 342º, n.º 1, do C. Civil).

(...).

Em caso de documento superveniente, com efeito, o prazo contar-se-á a partir da data em que se tornou possível ao reclamante obter esse documento.

Os autos revelam que tal aconteceu em 23.06.95.

Sendo que em 12.9.95 (cfr. fls. 14) o signatário reclamou o reembolso.

O que significa que o documento, é, da forma revelada, superveniente.

Todavia, o exercício do direito à liquidação e à notificação desta ao contribuinte haverão de ocorrer dentro do prazo de 5 anos contados do facto tributário, sob pena de caducidade (art. 84º do CIRS).

Como a reclamação foi apresentada em 1995, as liquidações respeitantes aos anos de 1980 a 1989 tornaram-se insusceptíveis de revisão, por ter sido ultrapassado o prazo de caducidade das mesmas. (...).

Porque a reclamação se considera dentro do prazo, impõe-se a revisão das liquidações referentes aos anos de 1990, 1991, 1992 e 1993, nos termos impetrados."

Tendo efectivamente transitado em julgado este segmento decisório da sentença do TT de 1.^a Instância de Coimbra [cfr. arts. 671º e 673º do CPC, aplicáveis *ex vi* do art.º 2º, al. f), do CPT], ao Tribunal ora recorrido impunha-se, antes de mais, retirar todas as consequências jurídicas do verificado e reconhecido trânsito (cfr. art.º 684º, n.º 4, do mesmo diploma adjectivo) e, consequentemente, julgar improcedente o recurso da Fazenda Pública, na justa medida em que o recurso jurisdicional que apreciava, criteriosamente precisado e delimitado no seu objecto mediante conveniente e adequado apelo ao disposto nos invocados artigos 684º e 690º do Código de Processo Civil - cfr. primeira parte do ponto 4 de fls. 76 do impugnado aresto -, não tinha a virtualidade de afrontar, questionando, o transcrito segmento decisório,

E, assim, porque aquele sempre haveria de manter-se, resultava, consequentemente e de todo, inútil conhecer e decidir acerca do demais alegado pela então Recorrente Fazenda Pública, designadamente quanto ao valor certificativo da incapacidade atribuída pelo atestado médico de incapacidade emitido em 23.6.95 - cfr. als. a) e b) do probatório.

Tanto mais que, tal como bem proficientemente evidencia o Recorrente nas alegações e conclusões do presente recurso jurisdicional e emerge do relato que antecede, o judicialmente impugnado inde-

ferimento parcial da reclamação graciosa oportunamente apresentada teve como único e exclusivo fundamento a extemporaneidade do pedido - cfr. despacho exarado na informação de fls. 30.

E, porque assim, apenas sobre ele se pronunciou e decidiu a sentença do TT de 1.^a Instância, dando, aliás, acolhimento à, em parte, admitida procedência parcial da impugnação judicial apresentada pela própria Recorrente Fazenda Pública na resposta que, ao abrigo do art.º 131º do Código de Processo Tributário, fez juntar aos autos a fls. 50 a 52.

Dáí que aquela controvérsia se revelasse em absoluto estranha à questão jurídica que importava dirimir para decidir a sorte da questionada impugnação judicial.

Termos em que acordam os Juízes desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao presente recurso jurisdicional e, revogando o impugnado acórdão do Tribunal Central Administrativo, manter o decidido pelo TT de 1.^a Instância, isto é, a decretada procedência da impugnação judicial relativamente às correspondentes liquidações de IRS dos anos de 1990, 1991, 1992 e 1993.

Custas pelo Recorrente, apenas na 1.^a Instância e na respectiva proporção, tal como oportunamente haviam sido fixadas.

Lisboa, 24 de Abril de 2002. — *Alfredo Madureira* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Lúcio Barbosa*.

Acórdão de 24 de Abril de 2002.

Assunto:

Oposição à execução fiscal. Suspensão da execução. Pedido de adesão às medidas excepcionais previstas no DL n.º 124/96, de 10/08.

Doutrina que dimana da decisão:

- I — *A oposição à execução fiscal não tem necessariamente que visar a extinção da execução, podendo ainda destinar-se, em casos restritos, à suspensão da execução.*
- II — *Se o pedido de suspensão de execução não envolver a apreciação da legalidade da liquidação, nem representar interferência em matéria da exclusiva competência da entidade que extraiu o título, pode defender-se em casos pontuais, a eventual possibilidade de suspensão da execução.*
- III — *Tal é seguramente o caso da ocorrência de decisão alegadamente violadora do n.º 9 do artigo 14.º do DL n.º 124/96, de 10/08 (decisão que ordena a venda de bem sem prévia decisão sobre um pedido de adesão às medidas excepcionais previstas no DL n.º 124/96, de 10/08).*

Recurso n.º 25.687, em que são Recorrente Castelo das Ilhas - Fábrica de Tapetes de Arraiolos, L.^{da}, e recorrida Fazenda Pública. Relator, Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Lúcio Barbosa.

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

1 - **Castelo das Ilhas - Fábrica de Tapetes de Arraiolos, Lda.**, com sede na Estrada Nacional 370, Quinta dos Lóios, Ilhas, Arraiolos, impugnou judicialmente, junto do Tribunal Tributário de 1.^a Instância de Évora, o acto da competente autoridade tributária que designou dia para a venda judicial, por proposta em carta fechada, de bens penhorados.

O M.^{mo} Juiz daquele Tribunal indeferiu liminarmente a petição inicial.

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

1 - No presente recurso está em causa exclusivamente matéria de direito.

2 - Matéria de direito, porque não se conforma com o entendimento do Mm. Juiz a quo de que a ora recorrente não deveria ter “lançado mão” do processo de impugnação judicial, mas antes do recurso previsto no artigo 355.º do CPT.

3 - A omissão da notificação à executada, aqui recorrente, do despacho de deferimento à adesão do DL 124/96 configura manifestamente uma preterição de uma formalidade legal - cfr. artigo 120.º, al. d), do CPT.

4 - Que obstava à venda judicial dos bens, entretanto, objecto de penhora - cfr. n.º 9 do artigo 14.º do DL 124/96, de 10/8, vulgo “Plano Mateus”.

5 - Flui do exposto que só restava à aqui recorrente utilizar a figura da impugnação judicial.

6 - Como o fez e salvo a melhor opinião bem!

Sem prescindir,

7 - Mesmo que a ora recorrente tivesse utilizado indevidamente a figura da impugnação judicial ao invés do recurso judicial, o Mm. Juiz deveria ter procedido à sua respectiva correcção/convolução.

8 - Salvo melhor opinião, o M.^{mo} Juiz *a quo* violou o correcto entendimento dos diplomas e preceitos mencionados na presente peça.

9 - Deste modo, deverá ser concedido provimento ao presente recurso, revogando-se a sentença recorrida, admitindo-se a impugnação judicial, seguindo o processo os seus ulteriores termos.

10 - Caso assim não seja considerado - o que não se concede - deverá a petição ser admitida e seguir como recurso judicial.

Não houve contra-alegações.

Neste STA, a EPGA defende que o recurso merece provimento devendo o processo ser convolado em processo de oposição à execução.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 - Para indeferir a petição inicial, o M.^{mo} Juiz entendeu que o modo de atacar a sindicada decisão seria o recurso contencioso de tal despacho e não o processo de impugnação.

Importa decidir pois as seguintes questões:

- Se o processo de impugnação é o modo de atacar o despacho impugnado;

- Não o sendo, qual o modo correcto de atacar tal despacho;

- E se, nesta segunda hipótese, é possível a convolução do processo;

Para responder a estas questões há que assentar primeiro na matéria de facto alegada pela recorrente, e que será necessária para decidir do mérito do presente recurso.

Vejamos.

O recorrente alega que:

- requereu a adesão ao Plano Mateus, na pendência de um processo executivo fiscal;

- apesar disso, e sem ter sido notificado desse pedido de adesão, foi designada venda dos objectos penhorados.

3 - Vejamos então.

O processo de impugnação nunca seria o modo de atacar tal acto da competente autoridade fiscal, pois tal acto não é um acto tributário.

Isto porque o tributo já estava há muito definido, sem oposição conhecida do recorrente.

É o que resulta do artigo 120.º do CPT.

Qual seria então o modo do recorrente atacar o despacho sob censura?

Pois bem.

Como vimos, o recorrente alega que requereu a adesão ao DL n.º 124/96, de 10/8 (vulgo “Plano Mateus”).

Dispõe o n.º 9 do artigo 14.º de tal Diploma:

“A apresentação de requerimento de aplicação das medidas previstas no presente diploma não suspende o normal curso dos processos de execução fiscal já instaurados ou a instauração de novos processos, ficando todavia suspensa, até decisão do requerimento, a venda dos bens.”

Quer isto dizer que, após a apresentação de tal requerimento, fica suspensa a execução, a partir da venda dos bens, inclusive.

Daqui decorre que qualquer facto que ponha em causa o citado normativo constitui “fundamento . . . que não envolve apreciação da legalidade da liquidação da dívida exequenda”, nem representa «interferência em matéria de exclusiva competência da entidade que houver extraído o título».

Isto para usar a linguagem da alínea h) do n.º 1 do artigo 286.º do CPT.

Quer isto dizer que a apresentação do referido requerimento paralisa naqueles termos a execução. Podendo assim constituir fundamento de oposição à execução qualquer violação ao seu comando legal. Cujas consequências, a proceder, será, não a extinção da execução com aquele fundamento, mas sim a suspensão da mesma execução.

Mas será que a suspensão da execução pode constituir fundamento de oposição à execução?

Autores há que defendem que a oposição não visa apenas facto que importe a extinção da execução mas também qualquer facto modificativo da dívida exequenda, a provar por documento, que não interfira na legalidade concreta da dívida, incluindo a moratória e o perdão, total ou parcial⁽¹⁾.

Na jurisprudência, a questão é controversa.

Creemos, que a melhor solução é aquela que considera tal admissibilidade em casos restritos, como, por exemplo, a inexigibilidade da dívida exequenda, como se considerou no acórdão deste STA de 24 de Março de 1999 (acórdão n.º 22.936).

⁽¹⁾ *Código de Processo Tributário, Comentado e Anotado*, de Alfredo Sousa e José Paixão, 4.ª Edição, pp. 616 e segs., notas 43 e 46.

Tal é o caso seguramente da pendência de processo de recuperação de empresa, que impossibilita legalmente o prosseguimento da execução fiscal (artigo 264.º do CPT).

Vária outra jurisprudência se inclina nesta direcção⁽²⁾.

Reconhece-se embora a existência de jurisprudência em sentido contrário⁽³⁾.

Mas, como dissemos atrás, afigura-se-nos que a melhor solução é aquela que considera a possibilidade do pedido de suspensão de execução poder constituir fundamento de oposição à execução, mas em termos limitados e pontuais.

E que resulta da aplicação deste entendimento à hipótese de que nos vimos ocupando?

Pois bem.

É óbvio que nos termos da lei a apresentação do requerimento em causa suspende a execução a partir do momento indicado.

O que significa que a violação da lei (como a recorrente alega que foi feito) pode constituir fundamento de oposição à execução.

Impõe-se assim fazer prosseguir o processo como processo de oposição à execução.

Para o efeito, haverá que proceder à respectiva convalidação.

Se tal providência (oposição) é tempestiva, e se ocorrem ou não os pressupostos para suspender a execução nos apontados termos, é coisa que o Mm. apreciará no respectivo processo.

Seja em sede liminar (se tal se impuser) seja a final.

Não pode é rejeitar liminarmente a pretensão da recorrente com o fundamento de que a impugnação não é o modo de atacar a decisão sindicada.

4 - Face ao exposto, acorda-se em conceder provimento ao recurso, revogando-se o despacho recorrido, convalidando-se o presente processo para processo de oposição à execução, seguindo os autos os ulteriores termos da forma processual adequada (processo de oposição à execução).

Sem custas.

Lisboa, 24 de Abril de 2002. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Benjamim Rodrigues* — *Alfredo Madureira*.

Acórdão de 24 de Abril de 2002.

Assunto:

Reforma do acórdão. Lapsos manifesto. Erro de julgamento.

⁽²⁾ Acórdãos do STA de 14/10/98 (rec. n.º 22653), de 24/1/96 (rec. 19739), de 4/11/98 (rec. 22386), e de 14/10/98 (rec. 22653).

⁽³⁾ Acórdãos de 27/1/99 (rec. 19641), de 5/2/97 (rec. 20537), de 3/12/97 (rec. 21784), e de 27/5/98 (rec. 21808).

Doutrina que dimana da decisão:

É o lapso manifesto, e não o erro de julgamento, na determinação da norma aplicável ou na qualificação jurídica dos factos, que justifica a reforma a que alude o artº 669º, nº 2, al. a), do C. P. Civil.

Recurso n.º 26 234, em que são recorrente a FUTOP — FORMAÇÃO, S.A., recorrida a FAZENDA PÚBLICA e de que foi Relator o Ex.º Juiz Conselheiro Dr. JOÃO PLÁCIDO FONSECA LIMÃO.

Acordam, em conferência, na 1.ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo (STA):

FUTOP — Formação, S.A., requereu a reforma do acórdão de fls. 464 na parte em que lhe indeferiu um pedido de reenvio, formulado ao abrigo do artº 234º do Tratado de Roma, no qual requeria que o T.J.C.E. respondesse à seguinte questão:

“Os princípios fundamentais do ordenamento comunitário, o artº 10º do Tratado de Roma ou qualquer outra, disposição de direito comunitário, impedem que um Estado membro aplique um prazo de caducidade de 90 dias, tal como o previsto no artº 123 do C.P.T ou no artº 102º do C.P.P.T., para apresentação de uma Impugnação judicial destinada a obter a restituição de uma quantia cobrada pelo mesmo Estado membro em violação do direito comunitário”.

O pedido foi indeferido por ter sido considerado que:

a) O Tribunal de Justiça é competente para decidir, a título prejudicial, sobre a interpretação do Tratado de Roma.

b) O recorrente não indica qualquer norma que a sentença recorrida haja violado, apenas lhe apontando a violação do princípio da efectividade.

c) Na questão sobre a qual pede a pronúncia do T.J.C.E., refere apenas os princípios fundamentais do direito comunitário, o art. 10º do Tratado de Roma ou qualquer outra disposição do direito-comunitário.

d) O artº 10º do Tratado de Roma reporta-se ao princípio da solidariedade, o qual nada tem que ver com o princípio da efectividade, não se vislumbrando qualquer interpretação que aquele Tribunal lhe pudesse dar e que lograsse pertinência para a questão da caducidade, que havia sido suscitada, o direito a deduzir impugnação.

c) A vaga referência a princípios fundamentais do direito comunitário que, para além do atrás referido, não se indicam, e a também vaga alusão a qualquer outra disposição do direito comunitário, também não expressamente referida, não basta para que se decida pelo requerido reenvio.

No pedido de reforma do acórdão conclui a requerente, em síntese, o seguinte:

1 - A norma constante do artº 10º do Tratado de Roma é relevante para efeitos da interpretação do princípio da efectividade.

2 - Devem ser colocadas ao T.J.C.E. questões sobre princípios fundamentais do direito comunitário.

3 - Daí a obrigatoriedade do reenvio da questão prejudicial.

4 - Ao qualificar erradamente a norma e o princípio referidos o S.T.A., errou na qualificação dos factos (norma e princípios referidos) que estatuem a necessidade do reenvio.

Pede, a final, a reforma do acórdão, decidindo-se a suspensão da instância e o reenvio da questão prejudicial ao T.J.C.E.

O Ex.º Magistrado do M.º P.º, junto deste S.T.A., foi de parecer que o pedido deve ser indeferido.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

Dispõe o artº 669º, nº 2, al. a), do C. P. Civil o seguinte:

Pode qualquer das partes requerer ao Tribunal a reforma da decisão quando tenha ocorrido manifesto lapso do Juiz na determinação da norma aplicável ou na qualificação jurídica dos factos.

Como atrás se disse, a recorrente imputou ao acórdão reformando erro na qualificação jurídica dos factos que imporiam a obrigatoriedade do reenvio.

Equivale isto a dizer que o acórdão enferma na óptica da requerente de erro de julgamento.

Não é contudo, o erro de julgamento que releva em sede de reforma de decisões judiciais.

É apenas e tão-só o lapso manifesto, vício de que o acórdão reformando não peca, pois que nenhum lapso e muito menos manifesto cometeu.

Na verdade, o que nele se afirmou a propósito do recurso não foi fruto de descuido, engano ou desatenção, mas sim o resultado de aturada e cuidadosa ponderação.

Assim e sem necessidade de emitir pronúncia quanto à alegada e errada qualificação jurídica dos factos, forçoso é reconhecer que, por não ocorrer lapso manifesto, não se mostram recorridos os requisitos que, à luz do artº 669º, nº 2, al. a), do C. P. Civil, permitem a reforma pretendida.

Termos em que se acorda em indeferir o pedido de reforma.

Custas pela requerente, fixando-se a taxa de justiça em 99 euros.

Lisboa, 24 de Abril de 2002. — *João Plácido Fonseca Limão* (relator) — *Benjamim Rodrigues* — *Jorge de Sousa*.

Acórdão de 24 de Abril de 2002.**Assunto:**

Contribuição industrial. Lucro tributável. Bens do activo imobilizado. Bens para reserva ou fruição. Mais-valias.

Doutrina que dimana da decisão:

I — Nos termos do art. 25.º do CCI não contam para a determinação do lucro tributável as mais-valias e as menos-valias.

II — Só se consideram, respectivamente, mais-valias e menos-valias os proveitos ou ganhos realizados e as perdas sofridas mediante transmissão onerosa, qualquer que seja o título por que se opere, em elementos do activo imobilizado ou em bens ou valores mantidos como reserva ou para fruição.

III — *Se do probatório da sentença não consta se os bens (títulos de participação) foram ou não mantidos como reserva ou para fruição, impõe-se ordenar a ampliação da matéria de facto.*

Recurso n.º 26 464. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrida: HESKA PORTUGUESA — Indústrias Tipográficas, S.A.; Relator: Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. **HESKA PORTUGUESA — Indústrias Tipográficas, SA**, com sede na Rua Elias Garcia, 25-27, Venda Nova, Amadora, impugnou judicialmente, junto do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa, a liquidação de derrama, imposto extraordinário sobre lucros e juros compensatórios.

Alega que, sendo embora certo que determinados títulos de participação tivessem estado na sua posse menos de um ano, apesar disso não estão os ganhos resultantes da sua venda sujeitos a Contribuição Industrial.

O M.^{mo} Juiz do 3.º Juízo daquele Tribunal julgou a impugnação procedente.

Inconformado, o representante da **FAZENDA PÚBLICA** interpôs recurso para o Tribunal Central Administrativo, formulando as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

1) O art. 25.º do CCI excluía da tributação em sede de contribuição industrial as mais-valias resultantes de proveitos ou ganhos realizados com a transmissão onerosa em elementos do *activo imobilizado*, considerando a doutrina que aquela expressão se reporta a *bens duradouros, não destinados a revenda*, sentido esse também acolhido pela jurisprudência.

2) Por sua vez, a jurisprudência e a doutrina entendiam ainda, a propósito da questão em apreço, que a *natureza dos bens de uma empresa* dependia essencialmente da sua *função económica* na mesma e não de meros *arranjos contabilísticos*.

3) Assim, no caso em apreço, a actuação da impugnante, no que respeita ao período durante o qual deteve os títulos de participação em causa, impede que os ganhos resultantes das questionadas operações sejam tributados em imposto de mais-valias, como sustenta a decisão recorrida, *devendo*, em face do referido, *sê-lo em sede de contribuição industrial*, de acordo com o art. 23.º do Código respectivo, pelo que a sentença recorrida, ao decidir em contrário, violou não só aquele preceito mas também os arts. 1.º e 2.º do CCI, devendo ser revogada, com as legais consequências.

Não houve contra-alegações.

O TCA, por despacho do relator de 5 de Junho de 2001, julgou o Tribunal hierarquicamente incompetente para conhecer do recurso. Subiram os autos a este Supremo Tribunal.

Aqui, o EPGA emitiu douto parecer, defendendo que o recurso não merece provimento.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

2.1. A impugnante encontrava-se colectada em Contribuição Industrial pela actividade de artes gráficas, tendo apresentado a correspondente declaração mod. 2 referente ao exercício de 1987.

2.2. A AF procedeu à correcção dessa declaração acrescentando as quantias de 28:926\$00 (sector sujeito) e 6.498\$00 (sector temporariamente isento) relativos a 40% do aumento de reintegrações resultantes de reavaliação por deficiente preenchimento da coluna 14 dos mapas 7D, e de 31.375.981\$00 (sector sujeito) e 7.042.019\$00 (sector temporariamente isento) resultantes de ganhos da venda de títulos de participação BPA.

2.3. A consideração desses ganhos nas vendas de títulos de participação ficou a dever-se ao facto de os mesmos terem estado na posse da impugnante por período inferior a um ano, pelo que tais valores não podiam ser considerados como de reserva ou fruição.

2.4. Em consequência dessa correcção procedeu-se a liquidação adicional de contribuição industrial, imposto extraordinário sobre os lucros, derrama e juros compensatórios, no montante de 2.377.443\$00.

2.5. Que a impugnante pagou em 27/11/90.

3. Está em causa desde logo o art. 25.º do CCI.

Disponha este preceito:

“Não contam para a determinação do lucro tributável:

a) As mais-valias e as menos-valias;

§ 1.º — Para efeitos deste Código, só se consideram, respectivamente, mais-valias e menos-valias os proveitos ou ganhos realizados e as perdas sofridas mediante transmissão onerosa, qualquer que seja o título por que se opere, em elementos do activo imobilizado ou em bens ou valores mantidos como reserva ou para fruição...

Pois bem.

A impugnante defende que os títulos de participação (representativos de empréstimos contraídos), por si transmitidos onerosamente, constituem bens do activo imobilizado e mantidos como reserva ou para fruição.

Assim, o valor dessa transmissão há-de adequar-se ao conceito de mais-valias, previsto naquele preceito, pelo que não conta para a determinação do lucro tributável.

Outra e diversa é a opinião da recorrente Fazenda Pública.

Por um lado, defende que a definição de *activo imobilizado* depende, não da classificação contabilística dos bens, mas “essencialmente do aspecto material, isto é, da sua *função ou a vocação atribuídas pela empresa aos referidos bens ou valores*”.

Por outro lado, a conservação desses bens na titularidade da impugnante por um período inferior a um ano, impede que a lei lhe atribua o carácter de activo imobilizado.

Assim, tais bens não se incluem no art. 25.º do CCI, devendo antes considerar-se proveitos ou ganhos, com previsão no art. 23.º do CCI, e assim, lucro tributável em CI, com previsão no art. 22.º do CCI.

No seu douto parecer final, o EPGA defende que “para além dos factos levados ao probatório, apenas sabemos que a recorrida inscreveu os títulos de participação BPA como *activo imobilizado* e foram mantidos como *reserva ou para fruição*. Nada se diz se os mesmos se destinavam ou não a revenda. E se a isto acrescentarmos que o art. 25.º do CCI não estabelece, para aquele fim, qualquer limite temporal de permanência naquela situação, temos que a correcção em causa não pode assentar em mera presunção resultante do facto de os referidos títulos terem sido alienados antes de decorrido um ano após a sua aquisição, cabendo à AF provar, por um lado, que se verificaram os pressupostos legais que permitam a correcção do lucro tributável efectuada e, por outro, que era intenção do con-

tribuinte adquirir esses títulos para revenda - o que efectivamente não aconteceu. Pelo que a dúvida gerada sobre tal situação deve reverter a favor do contribuinte, nos termos do citado art. 121.º (do CPT). . .”.

Pois bem.

Seria por certo de sufragar tal entendimento.

Mas no domínio do CPT.

Acontece que, no caso dos autos, a situação em causa é regulada pelo CPCI.

Neste Código não se continha uma norma idêntica à do art. 121.º do CPT.

E o entendimento que se tinha, no concernente ao ónus de prova na impugnação judicial, não era coincidente.

Vide, a propósito *Código de Processo Tributário*, Comentado e Anotado, 4ª edição, de Alfredo Sousa e José Paixão, Alberto Xavier, “Aspectos Fundamentais do Contencioso Tributário”, *CTF*, n.ºs 157-158, págs. 71 a 76, e Brás Teixeira, *Princípios de Direito Fiscal*, volume II, pág. 180.

Mas será que a dúvida apontada existe?

Ou pelo contrário, o M.^{mo} Juiz não tomou qualquer posição sobre tal questão?

Tem razão o M.^{mo} Juiz quando considera não haver norma alguma que exija um determinado período de tempo de detenção dos títulos, para que os mesmos devam ser considerados como pertencendo ao activo imobilizado.

Mas o M.^{mo} Juiz para poder determinar se os bens em causa servem para se inscreverem no activo imobilizado e se servem ou não para reserva ou fruição tem que responder expressamente a esta questão: os títulos de participação em causa eram ou não mantidos como reserva ou para fruição?

Concretamente o que se sabe é que os bens em causa são títulos de participação de um banco e que a impugnante é uma empresa que se dedica à actividade de artes gráficas.

Mais nada.

Mas o que se tem. que saber - e o M.^{mo} Juiz deve levar tais factos ao probatório - é se os títulos de participação da impugnante foram ou não mantidos como reserva ou para fruição (podendo depois daqui concluir-se se sim ou não devem ser considerados do activo imobilizado ou mobilizado).

Sendo igualmente certo, como diz o recorrente, que a sua inscrição contabilística, por si só, não basta para os qualificar num sentido ou noutro.

Só após a resposta a estas questões é possível determinar a função que tais títulos de participação desempenhavam na escrita da empresa.

Ou seja, só após tal resposta é possível saber se os proveitos ou ganhos realizados mediante a transmissão onerosa constituem proveitos sujeitos a imposto ou se são antes mais-valias não sujeitas a contribuição industrial.

Em suma: impõe-se a ampliação da matéria de facto.

Ampliação que se ordena, nos termos do n.º 3 do art. 729.º do CPC.

4. Face ao exposto, acorda-se em conceder provimento ao recurso, revogando-se a sentença recorrida e ordenando-se a ampliação da

matéria de facto, nos termos atrás descritos, de modo a ser encontrada a pertinente solução jurídica.

Sem custas.

Lisboa, 24 de Abril de 2002. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Fonseca Limão* — *Benjamim Rodrigues*.

Acórdão de 24 de Abril de 2002.

Assunto:

Contribuição industrial. Conceito de exploração de estabelecimento hoteleiro para efeitos da redução prevista no artigo 12.º, proémio, in fine, da Lei n.º 2073, de 23.XII.1954. Ampliação da matéria de facto.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Para efeitos do sobredito normativo, releva, no que tange a exploração de estabelecimento hoteleiro ou similar classificado de utilidade turística, relação íntima, lógica, com a ‘hospedagem’ de actividade adjacente, v.g., a exploração (por terceiros, embora) de espaços interiores do hotel salas para congressos, lojas de cabeleireiro, câmbios, bilhares, massagens, sauna, tabacaria, rent-a-car, souvenirs, quiosque, bar, discoteca, etc.*
- 2 — *Como assim, os rendimentos provenientes de contratos de cessão de exploração de tais espaços interiores de hotel da sua propriedade, auferidos em 1984, por empresa hoteleira, cujo início de actividade, de reconhecido interesse turístico, ocorreu em 1972, gozam da redução de 50% em sede de contribuição industrial, nos termos do artigo 12.º, proémio, in fine, da Lei nº 2073, de 23 de Dezembro de 1954.*
- 3 — *Não, porém, os rendimentos decorrentes de aplicações financeiras da mesma empresa, por isso que de todo ausente nos mesmos a predita relação íntima, lógica.*
- 4 — *Não revelando o probatório o tipo de actividade desenvolvido nas “lojas” interiores do hotel, impõe-se a baixa dos autos à instância para pertinente ampliação da matéria de facto e subsequente novo julgamento da causa em conformidade com aquele regime jurídico.*

Recurso n.º 26 465, em que são recorrente a Fazenda Pública e recorrida Hotéis Sheraton de Portugal, SA. Relator: Ex.^{mo} Juiz Cons.^o Dr. Mendes Pimentel.

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

A Fazenda Pública, inconformada com a sentença do 3.º Juízo do TT de 1.ª Instância de Lisboa, dela interpôs recurso para o TCA, que veio a julgar-se hierarquicamente incompetente para o conhe-

cimento do mesmo, em virtude de a divergência da Rct. residir, apenas, na interpretação que em tal decisão se faz da lei.

Requerida, nos termos do n.º 1 do artigo 4.º da LPTA, a remessa dos autos a este Supremo, veio o distinto PGA junto do mesmo a emitir douto parecer no sentido do parcial provimento do recurso, no que toca aos juros dos depósitos a prazo dos “saldos de caixa”.

A alegação da recorrente culmina com as seguintes proposições conclusivas:

1) Resulta do disposto no art.º 18.º, n.º 2, do CCI e, em termos mais claros, do estabelecido no art.º 12.º da Lei n.º 2073, de 23.XII.1954, que a isenção de contribuição industrial em causa se refere, especificamente, à actividade de exploração dos estabelecimentos hoteleiros, nada permitindo concluir que aquela poderia ser aplicada a rendimentos provenientes de actividades de natureza diversa da mencionada actividade hoteleira (ainda que desenvolvidas pela mesma empresa) que não se encontrem numa relação lógica com a hospedagem.

2) Ora, no caso em apreço, estando em causa a tributação dos proveitos decorrentes, por um lado, de contratos de cessão de exploração de lojas no interior do hotel e, por outro, de aplicações financeiras efectuadas pela impugnaste, não restam dúvidas de que tais rendimentos deverão ficar integralmente abrangidos pelas regras de incidência da contribuição industrial, não podendo beneficiar da pretendida isenção.

3) Ao decidir em contrário, a sentença recorrida aplicou inadequadamente o estabelecido nos supra mencionados preceitos, interpretados em consonância com o entendimento jurisprudencial dominante e, concomitantemente, violou o preceituado nos arts. 1.º e 23.º do CCI, devendo ser revogada.

Contra-alegando, a Rcd.^a conclui:

I — A Rcd.^a é proprietária e explora o Hotel Sheraton de Lisboa desde 15.08.72, tendo este sido declarado de utilidade turística por despacho do Secretário de Estado do Turismo em 08.04.78 (DR III n.º 97, de 26.04.78), o qual veio confirmar o despacho prévio de 17.05.72 (DG III n.º 136, de 12.06.72), beneficiando, por essa razão, das isenções fiscais previstas na Lei 2073, de 23.12.54, e na Lei 2081, de 04.06.56 (ambas com a redacção emergente do DL 423/83, de 05.12), que consistiam, em síntese, numa isenção, quanto à propriedade e exploração desses estabelecimentos, de Contribuição Predial e Industrial.

II — A actividade de exploração do estabelecimento hoteleiro inclui a cessão de exploração de espaços interiores (como sejam lojas, salas de congressos, etc.), como é sustentado por autorizada e constante jurisprudência acima citada e pela própria Administração Fiscal (AF) na Circular 9/80, de 21.03, pelo que se deve levar em conta a necessária tutela da confiança que uma posição oficial da AF sempre gera junto dos contribuintes (cfr., actualmente, os artigos 59.º, n.º 2, e 68.º, n.º 5, da LGT e o artigo 55.º do CPPT).

III — De outro passo, também os juros líquidos de depósitos a prazo devem ser considerados como provenientes da actividade hoteleira (ou, no limite, como rendimentos de actividades acessórias mas logicamente decorrentes dessa actividade, no sentido da Circular mencionada no ponto precedente), dado mais não consubstanciarem que uma prudente e racional gestão da empresa.

IV — Através da aplicação dos fundos gerados pela actividade hoteleira, visando otimizar e racionalizar a gestão de tesouraria do

Hotel, assim potenciando os resultados face à sazonalidade e outras vicissitudes da actividade, em suma, lançando mão da possibilidade de — na feliz expressão da sentença recorrida — *gerir os saldos de caixa*.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

Mostram-se assentes os seguintes factos:

A) A impugnaste é proprietária e explora o Hotel Sheraton de Lisboa, o qual foi declarado de utilidade pública.

B) A sua exploração teve início em 15.VIII.1972.

C) A impugnaste apresentou a declaração de contribuição industrial - grupo A referente ao ano de 1984, dela constando, como integrando o lucro tributável, uma parcela de 3 617 557\$00, relativa a contratos de cessão de exploração de espaços interiores do hotel, incluindo lojas, salas para congressos, etc., e 44 197 448\$00 de juros líquidos de depósitos a prazo.

D) A AF considerou que essas parcelas não estavam abrangidas pela redução de 50% de que beneficiava a impugnaste, devendo antes ser tributadas pelo regime normal.

E) Assim, procedeu à correcção da declaração apresentada, efectuando a liquidação adicional, no montante de 21 757 082\$00.

F) Que a impugnaste pagou em 16.1.1990.

G) Posteriormente, veio a ser anulada a quantia de 11475 601\$00, tendo-lhe sido processado o correspondente título de anulação.

Exposto o quadro factual desenhado pelo tribunal *a quo*, sem reparo das partes, importa consignar que a questão decidenda passa por delimitar o âmbito da actividade de *exploração* de estabelecimento hoteleiro, para efeitos da redução de contribuição industrial prevista na parte final do proémio do artigo 12.º da Lei n.º 2073, de 23 de Dezembro de 1954.

Aí se estabeleceu que *as empresas proprietárias e as que venham a explorar os estabelecimentos hoteleiros ou similares classificados de utilidade turística são isentas, relativamente à propriedade e exploração dos mesmos, de contribuição predial e de contribuição industrial, e bem assim de quaisquer impostos e taxas para os corpos administrativos, durante o período de dez anos, contado a partir do primeiro ano de exploração dos estabelecimentos; e beneficiarão, nos quinze anos seguintes, de uma redução de 50 por cento nas mesmas contribuições, impostos e taxas.*

Nestes autos está em causa contribuição industrial relativa ao exercício de 1984, ano inserido nos quinze anos previstos no sobredito texto legal, sendo que a impugnaste iniciou a sua-actividade hoteleira, de reconhecido interesse turístico, em 1972.

A Administração Fiscal entendeu que os rendimentos pertinentemente declarados - provenientes, por um lado, de contratos de cessão de exploração de espaços interiores do Hotel Sheraton (da propriedade da impugnaste) e, por outro, de aplicações financeiras pela mesma efectuadas - não beneficiavam da predita isenção parcial temporária.

Vejamos.

Este Supremo Tribunal, no longínquo ano de 1964, entendeu, no acórdão que, em 9 de Outubro, tirou no recurso n.º 6745, que “. . . a modalidade hoteleira não se confina a proporcionar o mero alojamento, e antes dela faz parte integrante um conjunto de elementos de valorização e atracção que se destina a fixar hóspedes.” E, vinte anos volvidos (a contribuição industrial em causa é de 1984), mais

se acentuou, como todos sabemos, esta vertente da actividade hoteleira.

Insosfismável, pois, que as actividades exercidas por terceiras pessoas em espaços interiores do hotel da impugnaste, desde que, como bem nota o distinto PGA, numa “relação íntima com a hospedagem”, numa conexão lógica, são actividades correlacionadas, se não integrativas, da actividade de hotelaria.

E assim, os rendimentos provenientes de “salas para congressos”, sendo que, como é do conhecimento público, número considerável de congressistas sempre fica alojado no hotel das mesmas, não podem deixar de considerar-se decorrente da *exploração* do estabelecimento hoteleiro.

No tocante a “lojas”, tudo depende da natureza da actividade nelas levada a cabo. Bar? Discoteca? Cabeleireiro? Tabacaria? Sauna? Massagens? Bilhares? Quiosque? Câmbios? *Rent-a-Car? Souvenirs?* Se, pois, se perfilar actividade lojista atractiva para os clientes do hotel, pelo bem-estar, distração, relaxamento e comodidade proporcionados, os rendimentos por tal via auferidos pela impugnaste são de considerar provenientes de *exploração hoteleira*. Trata-se de matéria de facto que a este Supremo não cumpre conhecer — artigo 21.º, n.º 4, do ETAF.

Segue-se que importa que o tribunal *a quo* leve a cabo, em relação às “lojas” referidas na alínea C) do probatório, pertinente averiguação, recheando o quadro factual com aquele elemento essencial.

No que tange aos rendimentos decorrentes de aplicações financeiras é fundada a discordância da recorrente Fazenda Pública.

Com efeito, relevando para efeitos do normativo em foco a relação íntima com a “hospedagem” das actividades adjacentes, ela não existe, de todo, nos depósitos a prazo dos ‘saldos de caixa’.

Como lapidarmente refere o distinto PGA, “aí, está-se perante pura aplicação de capitais, sem qualquer relação lógica e imediata com a ‘hospedagem’: os clientes não são beneficiados, nem prejudicados, imediatamente, pela circunstância de os ‘saldos de caixa’ serem colocados em depósitos à ordem ou em depósitos a prazo, ou investidos em bolsa, etc., etc.” Portanto, quanto a esta segunda espécie de rendimentos não beneficia a impugnante, na verdade, da falada redução.

Em seguimento do exposto, acorda-se em:

a) conceder parcial provimento ao recurso, revogando-se a sentença recorrida no que concerne aos rendimentos dos depósitos a prazo;

b) ordenar a baixa do processo à instância, para que, em novo julgamento, a matéria de facto seja ampliada de harmonia com o que ficou expandido, em ordem a constituir base suficiente para a decisão de direito face ao regime jurídico atrás enunciado — artigos 729.º, n.º 3, e 730.º, n.º 1, do CPC, *ex vi* alínea e) do artigo 2.º do CPPT.

Custas pela impugnante, com procuradoria de 50% — artigo 3.º da Tabela das Custas no STA.

Lisboa, 24 de Abril de 2002. — *Mendes Pimentel* (relator) — *Jorge de Sousa* — *Vitor Meira*.

Acórdão de 24 de Abril de 2002.

Assunto:

Nulidades de sentença. Omissão de pronúncia. Contradição entre os fundamentos e a decisão. Arts. 668.º do CPCivil e 144.º do CPT.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *A sentença é nula - omissão de pronúncia quando deixe de apreciar questões que devesse conhecer - arts. 668.º, n.º 1, do CPCivil e 144.º, n.º 1, do CPT.*
- 2 — *Tal nulidade está em correspondência directa com o dever imposto ao Juiz - art.º 660.º, n.º 2, do CPCivil - de resolver todas as questões que tiverem sido submetidas à sua apreciação - tendo apenas como limite a sua prejudicialidade por virtude da solução dada a outras - por tal modo que é a infracção a esse dever que concretiza a dita nulidade.*
- 3 — *Não ocorre tal nulidade - mas, antes, eventual erro de julgamento - quando a decisão não considerou provados determinados factos.*
- 4 — *A nulidade da sentença, por oposição entre os fundamentos e a decisão, verifica-se quando os respectivos fundamentos deveriam logicamente conduzir à solução oposta à ali adoptada.*

Recurso nº 26 537. Recorrente: RAR- Refinarias de Açúcar Reunidas, S.A.; Recorrida: Fazenda Publica; Relator: Ex^{mo} Cons.º Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do STA:

Vem o presente recurso jurisdicional interposto por RAR - Refinarias de Açúcar Reunidas, S. A., do Acórdão do TCA, proferido em 24/04/01, que negou provimento ao recurso que a mesma interpusera da sentença que, por sua vez, julgou improcedente a impugnação judicial que deduzira contra a liquidação de Cont. Industrial, Imposto Extraordinário sobre Lucros, derrama e respectivos juros compensatórios, referente a 1987.

Fundamentou-se a decisão, em que, tendo ficado assente que os bens em causa não integravam o activo immobilizado da empresa, os lucros ou ganhos realizados mediante (a respectiva) venda não deviam ser considerados “mais-valias”, contando, pois, para a determinação do lucro tributável, em contribuição industrial já que são activo realizável e não activo immobilizado, nem bens de reserva ou para fruição, não estando os lucros sujeitos a incidência do imposto de mais-valias” - arts. 25.º do CCI e 1.º, n.ºs 2 e 4, e 12.º, n.º 3, do CIMV - sendo, pois, os ganhos ou proveitos obtidos com a revenda dos títulos imputáveis ao exercício de uma actividade industrial, não se tendo provado que a impugnante adquiriu acções da SOJA e do BPI para assumir uma posição de controle das sociedades nem que fosse a promotora da constituição, em 1982, da SPI que veio a dar origem ao BPI, estando claramente provada a intenção da recorrente, na

perspectiva de obter um valor facilmente realizável, pelo que "a vontade real foi a da negociação".

A recorrente formulou as seguintes conclusões:

"1 - O Douto Acórdão recorrido:

a) Não se pronunciou sobre a questão que a ora recorrente suscitou nas alegações e na conclusão 1ª do seu recurso, quanto à necessidade de a matéria de facto que a Doutra sentença de 1ª Instância deu como provada ser ampliada, no sentido de ficar assente o seguinte:

A impugnante adquiriu as acções da SOJA DE PORTUGAL e do BPI com o propósito de controle e administração de ambos, sendo que, quanto ao BPI foi o seu maior accionista português e um dos promotores da constituição, em 1982, da então "S.P.I. - Sociedade Portuguesa de Investimentos, S. A., que deu origem ao referido BPI.

b) Na sua fundamentação considerou que todas as mais-valias que a recorrente obteve foram "apuradas na venda de acções adquiridas há menos de 1 ano" e, por isso, entendeu não ser aplicável o disposto na alínea a) do art.º 25.º do Código da Contribuição Industrial, pelo que negou provimento ao recurso.

Contudo, dos factos das als. e) e f) dados como provados resulta que tais mais-valias incluem as obtidas com a venda, em Outubro de 1987, de acções do Banco Português de Investimento que a recorrente adquiriu em Outubro de 1986, pelo que relativamente aos ganhos obtidos na alienação destas acções não se pode concluir, como fez o Douto Acórdão recorrido, que os mesmos representam mais-valias "apuradas na venda de acções adquiridas há menos de 1 ano".

2 - Do referido nas als. a) e b) da conclusão anterior, resulta que o Douto Acórdão recorrido, por um lado, não se pronuncia sobre uma questão - e decisiva - que lhe foi suscitada pela recorrente, e, por outro lado, evidencia manifesta oposição entre a fundamentação e a decisão, pelo que deve ser considerado nulo, pois violou o disposto no art. 668.º, n.º 1, als. b), c) e d), do Código de Processo Civil (CPC).

Nestes termos:

Deve ser dado provimento ao presente recurso, e, em consequência, o Douto Acórdão recorrido deve ser declarado nulo, ordenando-se a sua substituição por outro que, apreciando a matéria de facto, decida, em conformidade, o recurso que a ora recorrente apresentou ao Tribunal Central Administrativo".

E, contra-alegou, a Fazenda Pública concluindo, por sua vez:

"- Desde logo, quanto à alegada omissão de pronúncia, ressalta que a questão da alegada aquisição das acções para controle de outras empresas e não com o objectivo de serem vendidas foi objecto de exaustiva análise pelo douto Acórdão que, depois de enunciar a questão em todas as vertentes apresentadas pela recorrente, expressamente refere que nenhuma prova foi produzida quanto à intenção de aquisição e que "como factos não provados o M.º Juiz *a quo* consignou que não se provou que a impugnante adquiriu acções da Soja e do BPI para assumir uma posição de controle das sociedades e a impugnante foi a promotora da constituição em 1982 da "SPI" que veio a dar origem ao BPI, o grupo RAR queria ter um Banco.

- Pelo que o douto Acórdão não incorre na alegada nulidade de omissão de pronúncia.

- Quanto à alegada oposição entre a fundamentação e a decisão, centrada nos factos das als. e) e f) do probatório, não só dos mesmos não consta as datas das aquisições e vendas de respectivamente, Ou-

tubro de 1986 e Outubro de 1987, nem tinha de constar dado que das conclusões de recurso da recorrente junto do TCA, cuja tónica residiu na invocação da intenção ou objectivo com que a aquisição foi efectuada, não consta tal questão.

- Pelo que não ocorre também a invocada oposição entre a fundamentação e a decisão.

Termos em que o presente recurso deve ser julgado improcedente".

A Exmª magistrada do MP emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso por se não verificarem as invocadas nulidades: a de omissão de pronúncia dado o constante de fls. 22; e a de oposição entre os fundamentos e a decisão, "uma vez, que, das alíneas do probatório que contemplam as datas de aquisição e venda das acções do BPI cujas datas de aquisição e venda tenham sido Outubro de 1986 e Outubro de 1987 respectivamente, acrescentando "que a recorrente elegera como elemento decisivo para a qualificação (arts. 25.º, n.º 1, do CCI e 1.º, n.º 2, do CFMV), a intenção ou objectivo com que a aquisição foi efectuada".

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

Em sede factual, vem apurado que:

"a) a impugnante apresentou a declaração modelo 24-G, com um lucro tributável de esc. 188.219.300\$00 e a Administração fiscal elevou através das correcções, cujo lucro foi apurado da seguinte forma:

Créditos incobráveis — 3.267.271\$00;

Excedente de remunerações 13.845.600\$00, fundo de pen-

sões — 8.701.648\$00

Mais-valias — 221.780.280\$00

Menos custo não especificados — 139.143.953\$00=296.505.995\$00.

b) A impugnante concorda com as correcções à excepção das mais-valias;

c) A. F fundamenteou da seguinte forma: "linha 23 - mais-valias apuradas na venda de acções adquiridas há menos de 1 ano: 1. Da SOJA DE PORTUGAL ver carta de 31/8189, ponto 5 - 1 a) — 51.750.000\$00, 2. Do B.P.I. d) (ver carta citada e nota anexa) — 170.030.280\$00=221.780.280\$00;

d) As acções da SOJA Portugal 44.200 acções de 1.000\$00 cada, adquiridas em 3109/86 por esc. 419.900.000\$00 e evndidas entre 28/1/87 e 13/2/87 por 471.650.000\$00, originando uma mais-valia de 51.750.000\$00;

e) Banco Português de Investimento entre Outubro de 1986 e Fevereiro de 1987 adquiriu esta empresa 82.952 acções por esc. 867.506.500\$00;

f) Em Março de 1987 recebeu 10.355 acções a título gratuito, resultante do aumento de capital por incorporação de reservas, em Março de 1987 vendeu 4.000 acções por 53.000\$00, em Agosto de 1987 vendeu 47.746 acções por 477.460.000\$00, em Outubro de 1987 vendeu 41,421 acções por 634.846.000\$00;

g) A impugnante ficou com 140 acções;

h) A venda e compra das acções foram contabilizadas na conta n.º 41, "imobilizações financeiras" do POC;

i) Actividade da impugnante consiste na refinação de açúcar e a compra e venda de acções não constitui a actividade da impugnante.

Adita-se agora como facto também provado e que releva para a decisão da causa que:

j) Em 31 de Dezembro de 1991, pagou as quantias que lhe foram liquidadas relativamente à CI, ao Imposto Extraordinário sobre Lucros é à Derrama aqui impugnados.

Como **FACTOS NÃO PROVADOS** consignou o M.^{mo} Juiz:

Não se provou que a impugnante adquiriu acções da SOJA e do BPI para assumir uma posição de controlo das sociedades e a impugnante foi a promotora da constituição em 1982 da "S.P.I." que veio a dar origem ao B.P.I., o Grupo RAR queria ter um Banco.

E como **Fundamentação** da decisão fáctica verteu o Sr. Juiz que:

Os factos basearam-se nos documentos juntos aos autos como a informação ofiicial e as declarações m 27-G da Contribuição Industrial grupo A, carta de fls. 57 a 62, em conjugação com o depoimento da primeira testemunha, que mostrou conhecer vagamente o circunstancialismo fáctico da aquisição e alienação das acções, pois não se alicerçou em elementos objectiváveis e a segunda testemunha mostrou ainda mais vago sem mostrar pois baseou-se essencialmente em conjecturas e ilações próprias”:

Vejam, pois:

A recorrente imputa à decisão recorrida as nulidades constantes das als. b) c) e d) do n.º 1 do art.º 668.º do CPCivil, então vertidas no art.º 144.º, n.º 1, do CPT.

Contudo e no que. que se refere à al. b) falta de especificação dos fundamentos de facto e de direito da decisão - a alegação é, desde logo, contraditória pois se se pretende que eles são contraditórios, tal carácter só pode resultar da sua existência, como é óbvio.

Assim, quanto à omissão de pronúncia:

Nos termos dos arts. 668.º, n.º 1, al. d), do CPCivil e 144.º, n.º 1, do CPT, a sentença ou acórdão em suma, a decisão - é nula, nomeadamente, quando o juiz deixe de pronunciar-se sobre questão que devesse apreciar, o que está em correspondência directa com o dever que lhe é imposto - cfr. art.º 660.º, n.º 2, daquele primeiro diploma legal - de resolver todas as questões que tiverem sido submetidas à sua apreciação, exceptuadas apenas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras, por tal modo que é a omissão ou infracção a esse dever que concretiza a dita nulidade.

Cfr. Alberto dos Reis, *Anotado*, vol V pág. 143.

No caso, a nulidade estaria em que, tendo a recorrente pedido ao TCA, a ampliação da matéria de facto - no sentido de ficar assente que "a impugnante adquiriu as acções da Soja de Portugal e do BPI com o propósito de controlo e administração de ambos, sendo que, quanto ao BPI, foi o seu maior accionista português e um dos promotores da constituição, em 1982, da então SPI - Sociedade Portuguesa de Investimento, S. A., que deu origem ao referido BPI" - , aquele tribunal não se pronunciou sobre a aludida questão.

Ora, dever dizer-se desde já, que o TCA pode proceder à ampliação da matéria de facto - como os Supremos Tribunais, nos termos do art.º 729.º do CPCivil - e ao seu julgamento, de acordo com o preceituado no art.º 712.º do mesmo diploma.

Todavia, aquela nulidade não ocorre quando o tribunal não considerou provados determinados factos podendo então haver aí erro de julgamento mas não omissão de pronúncia que se refere às questões postas ao tribunal e não à apreciação da matéria de facto.

O que concretiza aquele nulidade não é a eventual não consideração de elementos de prova mas, antes, a falta de apreciação das questões postas.

Cfr., no sentido, exposto, os Acd's do STA de 14/03/01, Rec. 25.744, e do STJ de 10/05/01, in *Colectânea*, tomo 2, pág. 72.

Aliás, mesmo na perspectiva do recorrente, não se verificaria tal nulidade.

É que a ampliação pretendida corresponde rigorosamente aos factos que, tanto a 1ª instância como o TCA, consideraram não provados.

Na verdade, à pretendida ampliação, entenderam as Instâncias não se ter provado "que a impugnante adquiriu acções da SOJA e do BPI para assumir uma posição de controlo das sociedades e a impugnante foi a promotora da constituição, em 1982, da SPI que veio a dar origem ao BPI, o grupo RAR queria ter um banco".

Ou seja: o que a impugnante, em rigor, pretendia e discutia, era determinados pontos de facto que o TCA devia alterar, em relação à 1ª Instância, a seu favor, e que aquele não deferiu, entendendo, antes, manter a decisão desta, no ponto específico.

Seja, pois, qual for a perspectiva em que se encare a questão, não ocorre a invocada nulidade por omissão de pronúncia.

Como também não ocorre a da oposição entre os fundamentos e a decisão.

Tal nulidade dá-se quando aqueles deveriam conduzir, num processo lógico, à solução oposta à que foi adoptada nesta.

Aí, como admite o mesmo autor - cfr. pág. 141 - "a construção da sentença é viciosa, pois os fundamentos invocados pelo juiz conduziram logicamente, não ao resultado expresso na decisão, mas a resultado oposto".

Mas não é o caso dos autos.

Na verdade, nas preditas als. e) e f) do probatório não consta ao contrário do pretendido pela recorrente - que acções do BPI adquiridas em Out./86 tivessem sido alienadas em Outubro de 1987.

Naquela primeira alínea consta que as acções do BPI foram adquiridas entre Out./86 e Fev/87 mas, da citada al. f) não consta terem sido vendidas em Out./87, acções do BPI.

Na verdade, nesta, consta apenas que a recorrente "em Julho de 1987, vendeu 41 421 acções por 634.846.000\$00" mas não se diz aí nem que tais acções eram do BPI nem sequer que tenham sido das adquiridas em Out./86.

Inexiste, pois, a alegada contradição.

Aliás, tal matéria constava já do elenco probatório fixado na 1ª instância, sem que o recorrente aí tivesse lobrigado o vício ora invocado, pondo, antes, a tónica respectiva - como ora referem tanto a Fazenda como o MP - na invocação da "intenção ou objectivo com que a aquisição das acções fora efectuada".

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

Custas pela recorrente, com procuradoria de 50%.

lisboa, 24 de Abril de 2002. — *Brando de Pinho* (relator) — *António Pimpão* — *Lúcio Barbosa*.

Acórdão de 24 de Abril de 2002.

Assunto:

Matéria de facto e incompetência do STA.

Doutrina que dimana da decisão:

Versa matéria de facto o recurso em cujas conclusões das alegações se discutem. factos que a sentença em apreciação não fixou pelo que a competência para do mesmo conhecer cabe à Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo e não a este Supremo Tribunal Administrativo.

Recurso n.º 26 538, em que são recorrente a Interglobia Portuguesa Imobiliária, S. A., e recorrida a Fazenda Pública. Relator: Ex.^{mo} Juiz Cons.º Dr. António Pimpão.

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

1. Interglobia Portuguesa Imobiliária, S. A., recorre da sentença que, no Tribunal Tributário de 1.^a Instância de Lisboa, 1.º Juízo, 2.^a Secção, julgou improcedente a impugnação da liquidação de IVA.

Alegou formulando as seguintes conclusões:

1. A actividade principal da ora recorrente sempre consistiu na prestação de serviços de consultoria, sendo essa a sua principal vocação e o seu *core business*;

II. Uma gestão eficiente, numa economia de mercado, implica uma capacidade de adaptação, que se pode consubstanciar na prática actos acessórios - mesmo que independentes e sem uma relação directa ou imediata com a actividade normal da sociedade -, por forma a aproveitar oportunidades de negócio, rentabilizando recursos disponíveis;

III. A realização de operações imobiliárias de compra para revenda em discussão - as quais determinaram a alteração do objecto social da ora recorrente - tiveram subjacente necessidades de optimização de recursos disponíveis. Neste sentido, tais operações são igualmente classificadas como financeiras e, como tal, isentas de IVA, nos termos do n.º 3 1 do artigo 9.º do Código do IVA.

IV. A actividade de compra para revenda de imóveis, atenta a natureza dessas operações, não está directamente relacionada com a actividade normal de consultoria da sociedade;

V. A prática da actividade de compra para revenda apenas revestiu um carácter ocasional, excepcional e ou acessório, onde os proveitos daí provenientes nunca apresentaram um carácter de regularidade, à semelhança do exercício dessa actividade, que também nunca assumiu um carácter regular.

VI. Pelo que, não tinham aquelas operações que ser levadas ao numerador ou denominador da fracção a que se refere o n.º 4 do artigo 23.º do Código do IVA, devendo ser aplicável o n.º 5 do artigo 23.º do Código do IVA, que determina a exclusão dessas operações do citado cálculo.

VII. Termos em que, a totalidade do IVA relativo à actividade normal de consultoria deve ser totalmente dedutível, como efectivamente o foi.

VIII. A não classificação das citadas operações imobiliárias de compra para revenda como actividades acessórias, leva a uma solução absolutamente injusta, a qual contraria o regime regra da afectação real, instituído pelo Decreto-Lei n.º 323/98, de 30 de Novembro, ao n.º 2 do artigo 23.º do Código do IVA.

IX. Deverá a sentença recorrida ser revogada, por ilegalidade, seguindo-se os ultiores termos do processo até final.

A FP entende que o recurso não merece provimento.

No mesmo sentido se pronuncia a EMMP.

Notificada a recorrente para se pronunciar sobre a eventual incompetência em razão da hierarquia por questionarem as alegações matéria de facto defende a mesma que o recurso versa exclusivamente matéria de direito.

2. A sentença recorrida fixou o seguinte quadro factual:

1 - A ora impugnaste é uma empresa que iniciou a sua actividade em 1/4/988, encontrando-se enquadrada, para efeitos de IVA, no regime normal com periodicidade mensal, tendo apresentada na declaração periódica relativa a Fevereiro de 1995, o pedido de reembolso de IVA no valor de esc. 4.940.629\$00 (vide docs. de fls. 46 e 174);

2 - Na sequência do pedido indicado no ponto anterior foi elaborado relatório pelos Serviços de Prevenção e Inspeção Tributária, em 9/5/1996, que foi devidamente notificado à ora impugnaste e que consta de fls. 34 a 37, aqui dado inteiramente por reproduzido;

3 - Na sequência do relatório mencionado no ponto anterior a ora impugnaste foi notificada da liquidação adicional de IVA efectuada, como melhor consta do doc. de fls. 12 e 13, aqui dado inteiramente por reproduzido;

4 - A ora impugnaste, em 6/12/1996 apresentou reclamação graciosa de tal liquidação, como melhor se extrai do doc. de fls. 25 a 33, aqui dado inteiramente por reproduzido;

5 - Em 5/7/1997, a ora impugnaste apresentou a presente impugnação judicial (vide carimbo aposto no rosto da petição inicial);

6 - Por despacho de 10/11/1997, foi indeferida a reclamação graciosa mencionada no ponto 4, a qual foi comunicada à impugnaste através do ofício n.º 117853, datado de 19/11/1997, como melhor resulta dos docs. de fls. 173 a 181, aqui dados inteiramente por reproduzidos;

7 - Por escritura de 23/11/1987, foi constituída a sociedade “JAAK-KO POYRY PORTUGUESA - ENGENHEIROS CONSULTORES LDA.”, com o objecto social de “consultoria engenharia em florestagem e projectos de indústria florestal e outros projectos industriais”, como melhor resulta do doc. de fls. 39 a 44, aqui dado por reproduzido;

8 - Por escritura de 26/10/1989, foram alterados os estatutos da sociedade referida no ponto anterior, passando a anónima e a denominar-se por “JAAKKO POYRY PORTUGUESA ENGENHEIROS CONSULTORES E IMOBILIÁRIOS, S.A.”, tendo o seu objecto social sido alterado para “consultoria e engenharia em florestagem e projectos de indústria florestal e outros projectos industriais de construção, aquisição e alienação de bens imóveis, incluindo a revenda dos imóveis adquiridos para esse fim”, como melhor consta do doc. de fls. 50 a 73, aqui dado inteiramente por reproduzido;

9 - A alteração da actividade referida no ponto anterior foi devidamente informada à Administração Fiscal, como resulta do doc. de fls. 82, aqui dado inteiramente por reproduzido;

10 - Por escritura de 18/4/1991, foram de novo alterados os estatutos da sociedade referida no ponto 8, tendo a denominação passado a ser “INTERGLOBIA PORTUGUESA IMOBILIÁRIA, S.A.” e alterado o objecto social para “consultoria, promoção e gestão de empreendimentos imobiliárias, construção e fiscalização de projectos e obras de construção, arrendamento, permuta e compra e venda de bens imóveis, incluindo a revenda dos imóveis adquiridos para esse

fim”, como melhor consta do doc. de fls. 94 a 113, aqui dado inteiramente por reproduzido;

11 - Por escritura de 12/10/1989 a então “JAAKKO POYRY PORTUGUESA ENGENHEIROS CONSULTORES, LIMITADA”, comprou uma parcela de terreno sito em Ranholas, como melhor consta do doc. de fls. 85 a 89, aqui dado por reproduzido;

12 - Por escritura de 18/4/1990 a então “JAAKKO POYRY PORTUGUESA ENGENHEIROS CONSULTORES E IMOBILIÁRIA, S.A.”, comprou um prédio rústico denominado “Tapada da Quinta de Baixo”, sito na freguesia de S. Pedro de Penaferrim, concelho de Sintra, como melhor consta do doc. de fls. 90 a 93, aqui dado por reproduzido;

13 - Por escritura de Março de 1993, a ora impugnaste celebrou um contrato de permuta, pelo qual deu um prédio rústico seu, sito no Linhó e recebeu uma fracção autónoma de um prédio urbano sito em Lisboa, destinado a revenda, como melhor resulta do doc. de fls. 118 a 123, aqui dado inteiramente por reproduzido;

14 - Por escritura de 29/9/1994, a ora impugnaste celebrou um contrato promessa de venda com eficácia real, pelo qual se comprometa a vender a “SDP - Sociedade Distribuidora de Papel, S.A.”, um prédio rústico sito em Ranholas, pelo preço de esc. 227.300.000\$00 (duzentos e vinte e sete milhões e trezentos mil escudos), que já recebera integralmente, como melhor se pode ver do doc. de fls. 124 a 131, aqui dado inteiramente por reproduzido;

15 - A ora impugnaste pagou a uma imobiliária a quantia de esc. 435.000\$00 (com 60.000\$00 de IVA incluído), de comissão pela mediação no negócio de permuta referido no ponto 13, como resulta do doc. de fls. 132 aqui dado por reproduzido;

16 - A ora impugnaste pagou a uma outra imobiliária uma comissão, no valor de esc. 1.763.200\$00 (com 243.200\$00 de IVA incluído) pela venda da fracção que recebeu na permuta indicada no ponto 13, como resulta dos docs. de fls. 133 e 134, aqui dados por reproduzidos;

17 - A ora impugnaste pagou uma outra comissão, no valor de esc. 1.977.510\$00 (com 272.760\$00 de IVA incluído), por via da mediação na venda do prédio referido no ponto 16, como resulta do doc. de fls. 135, aqui dado por reproduzido;

18 - A ora impugnaste pagou a quantia de esc. 259.840\$00 (com 35.840\$00 de IVA incluído), pela colocação de marcos no prédio indicado no ponto 14, como resulta do doc. de fls. 136, aqui dado por reproduzido;

19 - As aquisições, alienações e permuta referidas nos pontos 11 a 14, terão contribuído para as alterações ao pacto social da sociedade impugnaste referenciadas nos pontos 8 e 10 (depoimento das testemunhas inquiridas e docs. de fls. 50-73 e 94-113);

20 - A actividade da ora impugnaste consiste essencialmente na prestação de serviços de consultoria e de engenharia de arquitectura e outros serviços, designadamente de projectos de florestagem (depoimento das testemunhas inquiridas);

21 - Posteriormente à alteração do pacto social indicada no ponto 10, não se registaram outras ao mesmo (depoimento das testemunhas inquiridas).

3. Notificada a recorrente para se pronunciar sobre a eventual discussão de matéria factual nas conclusões I, III, IV e V e pela conseqüente incompetência deste STA em razão da hierarquia para conhecer do presente recurso defende que o mesmo não versa matéria de facto mas apenas direito.

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

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

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

Completando esta linha de pensamento conclui o art.º 41.º, n.º 1, al. a), do mesmo conjunto normativo que “compete à Secção de Contencioso Tributário (do Tribunal Central Administrativo) conhecer dos recursos de decisões dos tribunais tributários de 1.ª instância, salvo o disposto na al. b) do n.º 1 do art.º 32.º”.

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

No mesmo sentido se pronuncia o art.º 280.º do CPPT.

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

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

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

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

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

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

Se o recorrente discutir a matéria de facto fixada ou articula factos que não foram dados como provados na sentença recorrida o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito pelo que será competente para o apreciar a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo. Tudo isto independentemente de este Tribunal vir a entender que a matéria de facto fixada se

encontra bem e suficientemente fixada sendo irrelevante, para a decisão do recurso a dispensabilidade ou não da matéria factual levada às conclusões das alegações.

A competência do tribunal de recurso ou a medida da sua jurisdição afere-se pela matéria levada às conclusões das alegações tal como o recorrente o configura nas ditas conclusões pelo que será em função destas que se averiguará se o mesmo tem por fundamento exclusivo matéria de direito não cabendo, neste momento, emitir juízo ou pronúncia acerca do mérito do recurso já que tal apreciação caberá ao tribunal que for competente para o apreciar.

Sustenta a recorrente nas ditas conclusões I, III, IV e V que a actividade principal da ora recorrente sempre consistiu na prestação de serviços de consultoria, sendo essa a sua principal vocação e o seu core business, que a realização de operações imobiliárias de compra para revenda em discussão - as quais determinaram a alteração do objecto social da ora recorrente tiveram subjacente necessidades de optimização de recursos disponíveis, sendo tais operações igualmente classificadas como financeiras, que a actividade de compra para revenda de imóveis, atenta a natureza dessas operações, não está directamente relacionada com a actividade normal de consultoria da sociedade;

E que a prática da actividade de compra para revenda apenas revestiu um carácter ocasional, excepcional e ou acessório, onde os proveitos daí provenientes nunca apresentaram um carácter de regularidade, à semelhança do exercício dessa actividade, que também nunca assumiu um carácter regular.

E estes factos não integram o probatório da decisão recorrida pelo que saber se os mesmos estão ou não provados e se os mesmos deviam ou não ser dados como provados pela dita decisão em apreciação é julgamento de questões de facto que, nessa perspectiva, não foram fixadas em tal sentença.

E contrariamente ao defendido pela recorrente antes da qualificação jurídica das ditas operações de natureza imobiliária importa que sejam fixados os factos das quais decorra a sua existência e nomeadamente se as mesmas são normais ou acessórias, em face da actividade normal da sociedade.

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

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

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

Custas pela recorrente fixando-se em 100 euros a taxa de justiça e em 50 % a procuradoria.

Lisboa, 24 de Abril de 2002. — António Pimpão (relator) — Mendes Pimentel — Vítor Meira.

Acórdão de 24 de Abril de 2002.

Assunto:

Matéria de facto e incompetência do STA.

Doutrina que dimana da decisão:

Versa matéria de facto o recurso em cujas conclusões das alegações se discutem factos que a sentença em apreciação não fixou pelo que a competência para do mesmo conhecer cabe à Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo e não a este Supremo Tribunal Administrativo.

Recurso n.º 26 587, em que são recorrente a Fazenda Pública e recorrido Fernando Alves Soares. Relator: Ex^{mo} Juiz Cons^o Dr. António Pimpão.

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

1. O ERFPP recorre da sentença que, no Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Aveiro julgou procedente a impugnação da liquidação de Imposto Complementar, Secção A, de 1987, e respectivos juros compensatórios e anulou a referida liquidação.

Alegou formulando as seguintes conclusões:

I — A decisão estribou-se na falta de prova consubstanciadora da existência do facto tributário, prova essa não colhida em devido tempo e de que o impugnante não foi culpado.

II — Mas o processo de impugnação é uma acção de tipo constitutivo e compete pois a quem alega um direito o ónus tem de fazer a prova dos factos que enformam esse direito.

III — Se o impugnante, era responsável pela empresa que fez o pagamento e o tratou como remuneração do trabalho erradamente, e tinha na sua posse os elementos documentais probatórios, só ele poderia vir aos autos fazer tal prova, se ainda dúvidas subsistissem então se compreenderia a necessidade de uma análise à escrita.

IV — O julgador não está subordinado a ordenar diligências que o livre arbítrio do impugnante requer ou sugere, tem antes que ponderar a sua oportunidade e pertinência, bem como a repartição do ónus a quem compete fazer a prova.

V — No caso *sub judice* se as verbas percebidas eram despesas do tipo que alega o impugnante e caíam fora da incidência do imposto profissional e complementar porque não trouxe ele mesmo um único documento ou testemunha a atesta-lo?!

VI — A inércia probatória não é da Fazenda Nacional por isso as consequências dessa omissão não se lhe podem repercutir.

VII — Não estão reunidos *in casu* os pressupostos que o legislador definiu para a aplicação do art.º 121.º do CPT, então em vigor. A EMMP entende que o recurso não merece provimento.

Notificada a recorrente FP para se pronunciar sobre a questão prévia da eventual incompetência deste STA em razão da hierarquia por questionar o recurso matéria de facto pronunciou-se a fls. 77 admitindo que o recurso não tem por fundamento exclusivamente

matéria de facto pelo que, caso se venha a entender nesse sentido, desde já requer que os autos sejam remetidos ao TCA.

2. A sentença recorrida fixou o seguinte quadro factual:

1 — Ao impugnante foi liquidado o Imposto Complementar, Secção A do ano de 1987, na quantia de 231.978\$00, sendo 113.556\$00 de imposto e 118.422\$00 de juros compensatórios documento n.º 1 junto com a petição.

2 — O Impugnante foi notificado da liquidação nos termos constantes do documento junto a fls. 11 (documento n.º 1 junto com a petição).

3 — A liquidação teve por base o cruzamento de informações da declaração modelo 2 da Contribuição Industrial do ano de 1987 em nome da firma “Irmãos Soares, L^{da}”, de que o Impugnante era sócio gerente - documento de fls. 14.

4 — O Imposto e os juros compensatórios foram debitados ao tesoureiro da Fazenda Pública em 26 de Janeiro de 1993, através do conhecimento n.º 27, para cobrança virtual durante o mês de Fevereiro de 1993 — fls. 20.

5 — O Imposto e juros compensatórios foram pagos em 26 de Fevereiro de 1993 informação de fls. 53.

6 — A Impugnação foi deduzida em 1 de Maio de 1993 — fls. 2.

3. Conforme se referiu, pelo despacho de fls. 76, foi ordenada a notificação da recorrente FP para se pronunciar sobre a questão prévia da eventual incompetência deste STA em razão da hierarquia por questionar o recurso, nas conclusões I, III e IV matéria de facto tendo a mesma recorrente admitido que o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de facto.

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

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

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

Completando esta linha de pensamento conclui o art.º 41.º 1 a) do mesmo conjunto normativo que “compete à Secção de Contencioso Tributário (do Tribunal Central Administrativo) conhecer dos recursos de decisões dos tribunais tributários de 1.ª instância, salvo o disposto na al. b) do n.º 1 do art.º 32.º”.

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

No mesmo sentido se pronuncia o art.º 280.º do CPPT.

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

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

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

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

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

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

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

A competência do tribunal de recurso ou a medida da sua jurisdição afere-se pela matéria levada às conclusões das alegações tal como o recorrente o configura nas ditas conclusões pelo que será em função destas que se averiguará se o mesmo tem por fundamento exclusivo matéria de direito não cabendo, neste momento, emitir juízo ou pronúncia acerca do mérito do recurso já que tal apreciação caberá ao tribunal que for competente para o apreciar.

Sustenta a recorrente nas conclusões I, III e IV que a decisão se estribou na falta de prova consubstanciadora da existência do facto tributário, prova essa não colhida em devido tempo e de que o impugnante não foi culpado, que se o impugnante, era responsável pela empresa que fez o pagamento e o tratou como remuneração do trabalho erradamente, e tinha na sua posse os elementos documentais probatórios, só ele poderia vir aos autos fazer tal prova, se ainda dúvidas subsistissem então se compreenderia a necessidade de uma análise à escrita e que o julgador não está subordinado a ordenar diligências que o livre arbítrio do impugnante requer ou sugere, tendo antes que ponderar a sua oportunidade e pertinência, bem como a repartição do ónus a quem compete fazer a prova.

Saber se o impugnante, era responsável pela empresa que fez o pagamento e o tratou como remuneração do trabalho erradamente, e tinha na sua posse os elementos documentais probatórios e se só ele poderia vir aos autos fazer tal prova é ainda julgamento de questões de facto que, nessa perspectiva, não foram fixadas em tal sentença.

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

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

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

Sem custas.

Oportunamente remeta os autos ao TCA.

Lisboa, 24 de Abril de 2002. — *António Pimpão* (relator) — *Mendes Pimentel* — *Vitor Meira*.

Acórdão de 24 de Abril de 2002.

Assunto:

Recurso jurisdicional. Juízos de facto. Poderes de cognição do STA nos processos inicialmente julgados pelos tribunais tributários de 1.ª instância.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Nos processos inicialmente julgados pelos tribunais tributários de 1.ª instância, a Secção de Contencioso Tributário do STA apenas conhece de matéria de direito — artigos 21.º, n.º 4, e 32.º, n.º 1, al. b), do ETAF e 280.º do CPPT.*
- 2 — *O erro na apreciação das provas e na fixação dos factos materiais da causa apenas poderá ser conhecido por tal formação quando haja ofensa de uma disposição expressa da lei que exija certa espécie de prova para a existência de um facto ou que fixe a força de determinado meio de prova — n.º 2 do artigo 722.º do CPC, ex vi alínea e) do artigo 2.º do CPPT.*
- 3 — *O juízo sobre a credibilidade da escrita da empresa impugnante formulado pela 2ª instância é um juízo de facto, por isso que escapa à capacidade censória do STA.*

Recurso n.º 26 634, em que são recorrente Couto Alves L.^{da}, e recorrida a Fazenda Pública. Relator: Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Mendes Pimentel.

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

COUTO ALVES, L.^{DA}, inconformada com o acórdão do TCA de fls. 563-573 que, concedendo provimento a recurso da Fazenda Pública, revogou sentença do TT de 1ª Instância de Viana do Castelo e julgou improcedente esta impugnação judicial contra liquidação de

contribuição industrial referente ao ano de 1988, vem até nós, rematando a sua alegação de recurso com as seguintes conclusões:

1. Visa o presente recurso obter a revogação do Douro Acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo, no processo n.º 4142/00, da 2ª Secção, o qual concedeu provimento ao recurso que a Fazenda Pública Interpôs da Doua sentença proferida pelo Meritíssimo Juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Viana do Castelo, sentença esta que julgou procedente a impugnação judicial deduzida pela ora recorrente contra as liquidações de Contribuição Industrial, relativa ao exercício de 1998, na importância de 5 365 518\$00, e juros compensatórios, no valor de 5 136 788\$00, que lhe foram efectuadas pela Administração Fiscal.

2. Tal recurso da Fazenda Pública versa exclusivamente sobre matéria de direito, pelo que o Tribunal Central Administrativo devia declarar-se incompetente e, em consequência, tê-lo rejeitado.

3. Porque assim não fez, o Douro Acórdão recorrido, violando o disposto no art. 167.º do CPT e arts. 21.º, n.º 4, 32.º, n.º 1, alínea b), 33.º, n.º 1, alínea b), 41.º, n.º 1, alínea a), e 42.º, n.º 1, alínea a), do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais, é nulo, devendo, pois, ser revogado e substituído por outro que mantenha na ordem jurídica a Doua sentença de 1.ª Instância.

SEM PRESCINDIR,

4. Como vem provado, no exercício de 1998, a Impugnante encontrava-se tributada em Contribuição Industrial — Grupo A — e dispunha de contabilidade organizada segundo a lei comercial e fiscal.

5. Mas, com base no relatório da fiscalização que lhe foi efectuada, foi determinada a sua tributação pelas regras do Grupo B: tributação por presunções ou métodos Indiciários.

6. Do disposto nos arts. 54.º, n.º 4, e 114.º, § único, ambos do Código da Contribuição Industrial, resulta que a tributação dos contribuintes do Grupo A pelo método presuntivo (sistema do Grupo B) só ocorrerá se a contabilidade impossibilitar o apuramento do lucro tributável.

7. E ao contrário do que entendeu o Douro Acórdão recorrido, não era à ora recorrente que se impunha o “*dever de comprovar que se encontra numa situação em que não era permitido o uso de tal método, nem lhe “Cabia o ónus dessa alegação e prova, nos termos do artº 342-1 do CC. . .”*”

8. Na verdade, face ao art. 78.º do CPT a contabilidade da recorrente beneficiava da presunção da sua veracidade, e, assim, para decidir tributar por métodos Indiciários, a Administração Fiscal teria de ilidir esta presunção.

9. Para tanto, a Administração teria de provar:

a) que a contabilidade da recorrente enferma de *erros, inexactidões ou outros indícios fundados de que ela não reflecte a matéria tributável efectiva, e*

b) que face a esses *erros, inexactidões ou outros Indícios fundados* manifestava-se a Impossibilidade da comprovação e *quantificação directa e exacta da matéria colectável* (art. 81.º do CPT), dado que para decidir tributar pelo método presuntivo não basta que a contabilidade seja afastada, sendo ainda necessário que ocorra a Impossibilidade daquelas comprovação e quantificação directa e exacta do lucro tributável.

10. Todavia, dos autos não resulta que a Administração haja provado, por um lado, a existência de *erros, inexactidões ou outros Indícios fundados* dos quais pudesse concluir que a contabilidade da recorrente

não reflectia o seu lucro tributável e, por outro lado, a Impossibilidade de comprovar e quantificar directa -e exactamente o mesmo lucro.

11. Com efeito, para justificar a sua decisão de tributar a recorrente com base em presunções, a Administração Fiscal apoia-se exclusivamente no relatório da fiscalização.

12. O que consta do relatório não assenta numa base científica ou lógica irrefutável constituindo antes «opiniões pessoais, impressões ou palpites» de quem o elaborou.

13. Mas, quanto à fundamentação do recurso a métodos indiciários, como bem refere a Douta sentença de 1.ª Instância *“Exige-se . . . que . . . assente em factos objectivos, e não em meros juízos de valor ou conclusivos, os quais por serem subjectivos, podem não ter qualquer correspondência com a realidade.”*

14. Por Isso, com todo o respeito, não acompanhamos o Douto Acórdão recorrido quando expressa que: *“a decisão de tributar por recurso a métodos Indiciários está apoiada nos erros e Inexactidões detectadas em documentos de transporte que constituem Indício fundados, até numa óptica das regras de experiência comum de que o resultado da escrita não corresponde à realidade.”*

15. De resto, o relatório e, conseqüentemente a decisão que a Administração tomou com base nele, não indica um só facto de onde se conclua a carência de elementos que permitam apurar claramente o lucro tributável e muito menos especifica os motivos da Impossibilidade da comprovação e quantificação directa e exacta do mesmo lucro tributável, o que contraria o disposto no art. 81.º do CPT.

16. Face a todo o exposto, o Douto Acórdão recorrido não devia ter concedido provimento ao recurso da Fazenda Pública, mas sim ter mantido a Douta sentença de 1ª Instância.

17. Como não foi assim que decida o Douto Acórdão recorrido violou, entre outros, o disposto nos arts. 54º e 114º do Código da Contribuição Industrial e 78º e 81º do CPT.

SEM PRESCINDIR,

18. A Douta sentença de 1.ª Instância apenas apreciou o primeiro dos vícios que a ora recorrente alegou na sua petição da impugnação Judicial, ou seja, o da referida ilegalidade da decisão que determinou a tributação por presunção, tendo sido apenas com base neste que decidiu pela procedência da impugnação.

19. E assim ficou prejudicada a apreciação das restantes questões suscitadas pela ora recorrente, pelo que o presente processo deve baixar às instâncias a fim de que tal apreciação seja efectuada e a impugnação decidida em conformidade.

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

Também o distinto PGA entende que o recurso não merece provimento.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

Mostra-se assente a seguinte matéria de facto:

A) A impugnante encontrava-se tributada em Contribuição Industrial Grupo A, pela actividade de extracção de inertes (godo e areia), CAE 2901.2.0. — cfr. fls. 79 e 84.

B) Pelos Serviços de Fiscalização tributária foi examinada a contabilidade da impugnante relativamente ao exercício de 1988 — cfr. fls. 79.

C) Por aqueles serviços foi elaborado o relatório de folhas 79 a 147 o qual aqui se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais.

D) Daquele relatório consta que: «5. ESCRITURAÇÃO. O sujeito passivo possui contabilidade organizada, encontrando-se satisfeitos os requisitos exigidos na escrituração dos livros selados e não se verificam atrasos de escrita. Contudo não possui contabilidade analítica de exploração donde se possa verificar a imputação de custos, quer aos proveitos obtidos pela exploração de areias, quer aos obtidos pela exploração de godos, bem como aos obtidos pela comercialização de paralelos. Verificou-se, também, que nos documentos que titulam as aquisições de seixo e paralelos as quantidades adquiridas são especificadas em m3 e em unidades, respectivamente, quando as saldas (vendas) o são quer em m3 e unidades, quer em unidades de peso, não existindo uniformidade na identificação, donde resulta uma difícil e pouco credível quantificação de vendas e stocks.»

E) Do mencionado relatório consta ainda: «6. Obrigação de emissão de facturas ou documentos equivalentes (CIVA) e documentos de transporte (Decs.-Leis nº 97/86, de 16.05 e 45/89, de 11.02). Dada a actividade exercida, o s. p. estava obrigado a emitir documentos de transporte pelas vendas efectuadas, nos termos dos Decretos-Leis nº 97/86, de 16.05, e 45/89, de 11.02. Também, pelo disposto na al. b) do artº 28º do CIVA, o s.p. era obrigado a emitir factura ou documento equivalente pelas transmissões de bens efectuadas a outros sujeitos passivos. Para cumprimento das obrigações antes referidas, o s. p. emitia guias de remessa, vendas a dinheiro e facturas. Durante o período em análise o sujeito passivo emitiu cerca de 45 300 Vendas a Dinheiro, 715 Facturas e 9000 Guias de remessa, obedecendo todas elas aos requisitos formais exigidos pelas aludidas normas legais.»

F) Do indicado relatório consta também que: « 8.1.1. Necessidade de recurso a presunções ou estimativas. Do cômputo de todo o trabalho desenvolvido, na procura e recolha de elementos com vista a apurar a credibilidade do volume de negócios declarado ao fisco pelo s.p., nos exercidos de 1988,1989,1990 e 1991, e conforme ficou referido ao longo deste Relatório, concluiu-se que não escreveu nem declarou todas as suas operações tributáveis sujeitas a IVA, essencialmente pelos seguintes factos: I — documentos de transporte/vendas não credíveis fiscalmente, dado se ter verificado, nos triplicados, na posse do sujeito passivo, faltas de indicação quer das horas quer das datas de carga; (...) II - detecção de documentos de transporte/vendas com emendas ou rasuras, com o propósito de fazer circular uma ou mais cargas de mercadoria a coberto do mesmo documento de transporte/venda, com a nítida intenção de ocultar ao Fisco o real volume de negócios por si realizado; (...) III- verificação de uma grande discrepância entre os montantes de areia licenciada ,e paga pelo s.p. à JAPN e os que os seus elementos de escrita relevam como transaccionados para os seus clientes (V.D. e Facturas).»

G) Com base naquele relatório foi ordenada a tributação da impugnante segundo as regras do Grupo B — fls. 380.

H) Em consequência em 615/92 foi fixado à impugnante o lucro tributável de esc. 33. 906. 400\$00 — cfr. fls. 70 e 193 v.

I) Daquele valor e decisão foi a impugnante notificada em 2/8/93, nos termos do ofício de folhas 193, o qual aqui se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais — cfr. fls.193 e 70.

J) Pelo impugnante foi deduzida reclamação nos termos do artº 84º do CPT — Cfr. Fls. 70 V.

K) Pelo Director Distrital de Finanças foi mantido o lucro tributável esc. 33. 906 .400\$00 — cfr. fls. 70 e 170 a 192.

L) A impugnaste foi notificada daquela decisão em 24/10/95 e para em quinze dias pagar a contribuição industrial de esc. 5.365.518\$00 e esc. 5.136.788\$00 de juros compensatórios — cfr. fls. 195 e 196.

M)- A impugnante procedeu ao pagamento da liquidação impugnada em 30/05/97 — cfr. fls. 469.

Exposto o quadro factual disponível, debrucemo-nos sobre a primeira questão proposta pela Rct., a da nulidade do aresto recorrido, uma vez que, versando o recurso (da F.P.) apenas matéria de direito, carecia o TCA de competência hierárquica para o seu conhecimento.

Não têm razão a recorrente.

Na verdade, logo na primeira conclusão da alegação do dito recurso, a Fazenda Pública se insurge, abertamente, contra o julgamento de facto operado pela 1ª instância — *a douta sentença recorrida apreciou e valorou, por forma insuficiente e inadequada, os factos/situações verificados pela Inspeção Tributária, vertidos no respectivo relatório...*

Tanto basta para, sem sombra de dúvida, se ter por instalada aí controvérsia em sede factual, o que reclamava, efectivamente, a intervenção do TCA, de competência generalizada, nos termos do artigo 41º, n.º 1, al. a), do ETAF.

Articuladamente, diz-nos o artigo 280º, n.º 1, do CPPT que “das decisões dos tribunais tributários de 1ª instância cabe recurso ... a interpor ... para o Tribunal Central Administrativo, salvo quando a matéria for exclusivamente de direito, caso em que cabe recurso ... para a Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.

Como assim, seguro é que assistia ao tribunal *a quo* competência hierárquica para o conhecimento do recurso para si interposto pela Fazenda Pública da sentença da 1ª instância.

Segue-se que improcedem as três primeiras conclusões do presente recurso.

Nas seguintes, afirma a Rct. que, das provas recolhidas no processo, resulta claro que nada obstava à determinação do lucro tributável através da sua contabilidade, nada justificando lançar-se mão dos métodos indiciários, sendo que não se encontrava preenchido fundamento algum dos previstos nos artigos 54º e 114º do CCI.

Também aqui falece razão à recorrente.

É que, do campo factual definido, o tribunal *a quo* extraiu a ilação de que “na hipótese em apreço, a Administração Fiscal logrou provar que parte da contabilidade da Recorrida está em desconformidade com o suporte documental da actividade empresarial registada no exercício em causa.

Consequentemente, em sede de exame à escrita, a Fazenda Pública provou a desconformidade de registos, demonstrando, assim, a falha de relação de coincidência necessária entre o lançamento contabilístico evidenciado no registo e a realidade subjacente a esse registo.” E daí o ter vindo a concluir estar justificado o recurso a métodos indiciários, nos termos dos artigos 54º, § 1º, e 114º, § único, do CCI.

Ora, como é entendimento pacífico deste Supremo Tribunal, as ilações extraídas dos factos provados constituem matéria de facto, subtraída, em processo inicialmente julgado por tribunal tributário de 1ª instância, ao conhecimento do tribunal de revista - *inter alia*, v. acórdãos deste STA de 02.VI.99 — rec. 22 663; 25.VI.98 — rec. 22 555; 04.II.98 — rec. 20 208; 26.II.97 — rec. 20 929; 06.XI.96 — rec. 20 664; e de 05.VII.95 — rec.19 066.

Na verdade, estatui o artigo 21º, 4, do ETAF, “a Secção de Contencioso Tributário (do STA) apenas conhece de matéria de direito nos processos inicialmente julgados pelos tribunais tributários de 1ª instância”, estabelecendo, em consonância, o artigo 32º, 1, b), do mesmo Estatuto, que “compete à Secção de Contencioso Tributário (do STA) conhecer dos recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários de 1ª instância, com exclusivo fundamento em matéria de direito”.

Articuladamente, diz-nos o artigo 280º do CPPT que “das decisões dos tribunais tributários de 1ª instância cabe recurso, ... a interpor ... para o Tribunal Central Administrativo, salvo quando a matéria for exclusivamente de direito, caso em que cabe recurso ... para a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.

E, como se lê no acórdão desta Secção de seis de Fevereiro último, tirado no recurso 26 174 “mesmo que se entenda que tal limitação dos poderes de cognição do Supremo Tribunal Administrativo tem o mesmo alcance que o que a lei processual civil atribui ao Supremo Tribunal de Justiça em recurso de revista, o erro na apreciação das provas e na fixação dos factos materiais da causa apenas poderá ser conhecido pelo Supremo Tribunal Administrativo quando haja ofensa de uma disposição expressa de lei que exija certa espécie de prova para a existência de um facto ou que fixe a força de determinado meio de prova (artigo 722º, n.º 2, do Código de Processo Civil).

Por isso, não sendo invocado qualquer erro destes tipos, tem de ter-se por assente a matéria fixada no duto acórdão recorrido.

Por outro lado, os juízos de facto (juízos de valor sobre matéria de facto) cuja emissão ou formulação se apoia em simples critérios próprios do bom pai de família, do homo prudens, do homem comum, só podem ser apreciados pelos tribunais com poderes no domínio da fixação da matéria de facto. Só os juízos sobre a matéria de facto que na sua formulação apelam essencialmente para a sensibilidade ou intuição do jurista, para a formação especializada do julgador, que estão mais presos ao sentido da norma aplicável ou aos critérios de valorização da lei são do conhecimento dos tribunais com meros poderes de revista.

O juízo sobre a credibilidade da escrita, substanciando-se em concluir se ela enferma, ou não, de omissões ou inexactidões no registo das transacções efectuadas, é um juízo de facto, pois tem de ser formulado à face de regras da vida e da experiência comum e não com interpretação de quaisquer normas legais.

Por outro lado, é a existência de inexactidões ou omissões na escrita que constitui o pressuposto da utilização de, métodos indiciários, ... , pelo que a questão de saber se se verificam estes pressupostos (dos artigos 54º, § 1º, e 114º do CCI), reconduzindo-se a apurar se ocorreram inexactidões ou omissões, é também uma questão de facto.” Consequentemente, escapa à capacidade censória deste Supremo Tribunal o juízo de facto da 2ª instância sobre a credibilidade da escrita da ora recorrente.

Em suma, a discussão proposta pela Rct. implicaria sindicarmos a decisão da matéria de facto proferida pelo TCA, o que, *in casu*, está, como se viu, vedado a esta formação.

Em seguimento do que vem de dizer-se, conclui-se pela improcedência das conclusões 4ª a 17ª, inclusive.

A final, nas conclusões 18ª e 19ª, refere a Rct. que a sentença da 1ª instância apenas apreciou o primeiro dos vícios que ela alegou

na petição da impugnação judicial, decidindo, com base nele, a procedência desta.

Assim, ficou prejudicada a apreciação das restantes questões suscitadas pela impugnante, pelo que “o presente processo deve baixar às instâncias, a fim de que tal apreciação seja efectuada e a impugnação decidida em conformidade.” Sucede que a impugnante não contra-alegou no recurso interposto pela FP para a 2ª instância, do que resulta que não lançou mão do artigo 684º — A do CPC.

Como assim, não requereu, oportunamente, ao tribunal de recurso o conhecimento dos vícios não apreciados pela la instância, por reputá-lo prejudicado pela procedência do primeiro — falta de fundamentação da decisão que fixa a matéria colectável, errónea quantificação da matéria tributável.

Sem embargo, a 2ª instância abordou-os. Na verdade, lê-se no aresto recorrido que a impugnante *não logrou provar que houve erro ao nível da determinação e/ou quantificação, nem fez prova da preterição de formalidade legal inquinadora do acto tributário (. . .)*.

E, mais à frente, *os factos — fundamento da decisão de recorrer a métodos indiciários -permitiram à contribuinte tomar consciência do “itinerário cognoscitivo e valorativo” de quem decidiu, cumprindo, assim, a sua função motivadora e justificadora da decisão, pelo que está fundamentado o acto no caso concreto, por referência ao Relatório dos SFT que denota a falha de credibilidade da contabilidade da firma impugnante.*

Não vindo alegado *excesso de pronúncia*, vedada está a esta formação exercer, no ponto, actividade censória.

Firmada, pois, decisão sobre o segundo e terceiro vícios apontados, óbvia é a improcedência das duas últimas conclusões da sua alegação no presente recurso jurisdicional.

Em seguimento de tudo o exposto, acorda-se negar provimento ao mesmo recurso.

Custas pela recorrente, com procuradoria de 50 %.

Lisboa, 24 de Abril de 2002. — *Mendes Pimentel* (relator) — *Vitor Meira* — *Baeta de Queiroz*.

Acórdão de 24 de Abril de 2002.

Assunto:

IVA. Fundamentação. Notificação. “Facturas falsas”. Princípios constitucionais da legalidade e da capacidade contributiva.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — *O direito à fundamentação do acto tributário, ou em matéria tributária, constitui uma garantia específica dos contribuintes, devendo obedecer aos requisitos expressos nos arts. 82.º do CPT e 125.º do CPA, correspondentes, aliás, no essencial, ao art.º 1.º nos 1 e 2, do Dec-Lei 256-A/77, de 17/06 - cfr., hoje o art.º 77.º da LTG.*

2 — *Deve considerar-se fundamentado o acto de liquidação adicional, baseado em relatório dos serviços de fiscalização tributária, que, ainda que lhe não faça referência expressa, se situa, indubitavelmente, no respectivo quadro legal e fáctico, perfeitamente claro, esclarecedor e devidamente notificado.*

3 — *A notificação ao contribuinte não integra o acto tributário pelo que a sua falta ou irregularidade não afecta a validade deste mas apenas a sua eficácia.*

4 — *Assim, fundamentação do acto e notificação da fundamentação são realidades diversas, apenas a primeira constituindo vício de forma determinante da sua anulabilidade.*

5 — *São sujeitos passivos de IVA, as pessoas singulares ou colectivas que em factura ou documento equivalente, o mencionem indevidamente - artº 19.º, n.º 1, al. c), do CIVA.*

6 — *O emitente de uma “factura falsa” (a que, pois, não corresponde uma verdadeira transacção) está obrigado a pagar ao Estado o IVA dela constante, respondendo o receptor da mesma solidariamente por tal pagamento, ainda que tenha pago àquele o respectivo montante art.º 72.º do CIVA - sem que tenha direito a qualquer dedução - seu art.º 19.º, n.º 3.*

7 — *Tal regime legal não ofende os princípios constitucionais da legalidade e da capacidade contributiva.*

Recurso n.º 26 636, em que são recorrente MAIANA — Importação de Peles e Exportação de Calçado, L.^{da} e recorrida a Fazenda Pública. Relator: Ex.^{mo} Juiz Cons.º Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto por MAIANA — IMPORTAÇÃO DE PELES E EXPORTAÇÃO DE CALÇADO, L.^{DA} do acórdão do TCA, proferido em 22/05/01, que negou provimento ao recurso que a mesma interpusera da sentença que, por sua vez, julgou improcedente a impugnação judicial que aquela sociedade deduzira contra as liquidações adicionais de IVA e respectivos juros compensatórios, no montante global de 41.675.994\$00, respeitantes aos anos de 1989, 1990 e 1991.

Fundamentou-se a decisão em termos de remissão para a sentença, *ut arts. 713.º, n.º 5, 749.º e 762.º, n.º 1, do CPCivil*, ou seja, em que a falta ou irregularidade da notificação não afecta a validade do acto tributário notificando mas apenas a sua eficácia, mesmo após o uso da faculdade a que se refere o artº 22.º, n.º 1, do CPT;

que os actos tributários, estão suficientemente fundamentados, por remissão para a informação que constitui a respectiva base;

e que “o emitente de uma factura a que não corresponde uma operação real (“factura falsa”) está obrigado a pagar ao Estado o IVA dela constante e o receptor da mesma responde solidariamente por esse pagamento, ainda que prove ter entregue àquele o montante do imposto [art. 2.º, alínea c), e 72.º do CIVA]”;

A recorrente formulou as seguintes conclusões:

“1.ª Conforme se invocou expressamente na p.i., não foram notificados à recorrente os fundamentos de facto e direito das liquidações do IVA e dos respectivos juros compensatórios.

2.^a E, mesmo depois de ter usado da faculdade prevista no art.º 22.º do CPT, só parcialmente foram facultados tais elementos e apenas em matéria de facto.

3.^a No que especificamente concerne ao IVA, não foi facultado o relatório completo dos serviços de fiscalização em que se basearam as liquidações nem tão-pouco os anexos referenciados no texto do mesmo relatório e que deste faziam parte integrante, para além do que não eram identificadas nem documentadas as operações fictícias e também não indicava a data em que fora elaborado e o seu autor.

4.^a No tocante aos juros compensatórios, a fundamentação era omissa, nomeadamente, quanto ao imposto que servira de base á sua liquidação, à taxa aplicada no seu apuramento e ao período de vencimento, delimitado pelos seus termos inicial e final.

5.^a Segundo o douto acórdão recorrido, as notificações em matéria de IVA e juros compensatórios continham a fundamentação jurídica das respectivas liquidações, a fundamentação de facto do IVA fora fornecida através do relatório parcial remetido à recorrente na sequência de requerimento adrede formulado nos termos do art.º 22.º do CPT, os elementos nela omitidos foram supridos pela notificação feita em sede de IRC do ano de 1990 por carta de 94.03.25 e, embora os juros compensatórios enfermem de irregularidade, esta não contende com a validade dos respectivos actos tributários, mas, quando muito, com a sua eficácia.

Ora,

6.^a Salvo o devido respeito por tão douto entendimento, porque a notificação aos sujeitos passivos da totalidade dos fundamentos de facto e de direito dos actos tributários, a efectuar com observância das formalidades legais, constitui um elemento integrante ou aperfeiçoador desses mesmos actos, a sua omissão ou irregularidade gera a invalidade destes (e não apenas a sua ineficácia), pelo que, ao decidir nos termos em que o fez, a decisão recorrida violou o disposto nos arts. 103.º, n.º 3, e 268.º, n.º 3 da CRP, e 19.º, al. b), 21.º, 64.º e 82.º do CPT.

Mas não só pois que,

7.^a As deficiências e omissões de que enfermava o relatório dos serviços de fiscalização notificado à recorrente no âmbito do disposto no art.º 22.º do CPT, ao contrário do defendido no douto acórdão recorrido, não podem ser dadas como supridas pela notificação feita em sede de IRC portanto no âmbito e para efeitos de um outro acto em matéria tributária, até porque desta não consta qualquer referência ao facto de incluir a parte restante daquele relatório nem ao facto de se destinar a completar a notificação feita em relação ao IVA impugnado.

8.^a Do citado relatório facultado à recorrente nos termos da conclusão anterior não consta a especificação das operações consideradas reais nos anos de 1989 e 1990, omitidas á contabilidade e a que corresponde o imposto apurado de 1.772.442\$00 nem a identificação dos intervenientes respectivos, omissão geradora de vício de forma das liquidações controvertidas, pelo que também desta feita o douto acórdão recorrido violou o disposto nas normas referenciadas na conclusão 6.^a.

10.^a A notificação dos actos tributários, efectuada com observância das formalidades legais, integra-se no elenco dos direitos análogos aos direitos fundamentais, partilhando do mesmo regime, pelo que a sua falta ou irregularidade viola o disposto na Constituição, v.g.

nos arts 103.º, n.º 3, e 268.º, n.º 3, e os princípios da legalidade e da justiça insíntos nos arts. 2.º e 266.º, n.º 1, da mesma Lei Fundamental.

11.^a Não decidindo assim, o douto acórdão recorrido violou os mesmos preceitos legais.

12.^a A falta de notificação ou a preterição das respectivas formalidades legais confere aos sujeitos passivos dos tributos - e, no caso vertente, à recorrente - um direito de resistência consagrado nos arts. 21.º e 103.º, n.º 3, da CRP que o douto acórdão, porque não o reconheceu, violou.

13.^a A violação pelos agentes do Estado dos direitos fundamentais - como é o caso das irregularidades na notificação dos actos tributários - independentemente da responsabilização individual a que haja lugar, não pode fazer recair as respectivas consequências negativas no património dos cidadãos, mas, sim, no do Estado, que é o único responsável pelo recrutamento, formação e qualidade de desempenho desses mesmos agentes.

14.^a Ao recusar a procedência da arguição do vício de forma por falta de comunicação de parte dos fundamentos do acto tributário com a justificação de que a recorrente deveria ter lançado mão do mecanismo processual previsto no art. 165.º do CPT, o douto acórdão recorrido degradou a faculdade prevista no art. 22.º daquele diploma em ónus jurídico posto a seu cargo, com o que violou esta norma legal e, bem assim, os princípios da proporcionalidade, da justiça e da boa-fé plasmados no art. 266.º, n.º 2, da CRP.

15.^a Independentemente de se considerar ou não a notificação como elemento intrínseco ou extrínseco à estrutura e perfeição do acto tributário, os vícios de que enfermam as efectuadas à recorrente geram a sua nulidade, que é de conhecimento officioso e pode ser declarada a qualquer tempo e por não terem sido aplicadas, foram violadas.

16.^a Mas porque a notificação faz parte da estrutura do acto tributário, no caso vertente os aludidos vícios geram também a nulidade das próprias liquidações do IVA e juros compensatórios impugnados. Não decidindo assim, o douto acórdão recorrido violou as normas legais mencionadas na conclusão anterior.

Sem prescindir,

17.^a Só pode haver lugar a tributação, desde que exista uma transacção de bens ou serviços, ou uma operação económica como tal considerada, que produza um aumento do valor dos bens objecto do tráfico económico.

18.^a Só há obrigação de emitir factura ou documento equivalente em caso de transmissão de bens ou prestação de serviços - cfr. art. 28.º, n.º 1, al. b), do CIVA.

19.^a Os sujeitos passivos de IVA só têm direito à dedução do imposto que lhes foi facturado por outros sujeitos passivos com referência á aquisição de bens e serviços.

20.^a É por isso que, nos termos do art. 19.º, n.º 3, do CIVA, “não poderá deduzir-se o imposto que resulta de operação simulada ou em que seja simulado o preço constante da factura ou documento equivalente”.

21.^a O disposto no art.º 2.º, n.º 1, al. c), conjugado com o art.º 26.º, n.º 2, do CIVA, pressupõem uma factura devidamente emitida, por ter na sua origem uma operação económica não sujeita ou isenta de IVA, que, todavia, nela foi indevidamente incluído, não contemplando a hipótese das facturas falsas.

22.^a O IVA incluído em tal factura está sujeito a regime especial quanto ao prazo e ao local de entrega e nem sequer entra no sistema típico de apuramento do IVA - método indirecto substractivo, de crédito de imposto ou das facturas.

23.^a A obrigação da entrega ao Estado do imposto mencionado indevidamente numa factura tem subjacente o pressuposto de que esta reúne os requisitos para ser utilizada pelo seu destinatário como “um cheque sobre o Tesouro”, isto é, como um título legitimador do direito à dedução do respectivo montante, o que não acontece quando a factura é falsa.

24.^a Ao considerar que a Administração Fiscal pode exigir ao emittente das facturas tidas como não titulando transacções reais o IVA nelas mencionado, o douto acórdão incorre em erro flagrante e perfilha uma solução jurídica de todo insustentável, violando, entre outros, o disposto nos arts. 1.º, al. a), 2.º, n.º 1, al. a), 3.º, 19.º, n.º 3, 28.º, n.º 1, al. b), e 35.º, todos do CIVA, os princípios constitucionais da legalidade e da capacidade contributiva.

25.^a A tese defendida pelo douto acórdão recorrido traduz-se numa efectiva e gravosa sanção aplicada á recorrente no âmbito de uma relação tributária, portanto com violação entre outros, dos princípios *nulla poena sine lege* e *nulla poena sine processu* e dos direitos e garantias constitucionalmente consagradas.

Termos em que, e nos mais de direi, e sempre com o mui douto suprimento de Vossas Excelências, deve ser dado provimento ao presente recurso com a consequente revogação do douto acórdão recorrido, assim se fazendo a costumada JUSTIÇA”.

A Fazenda Pública não contra-alegou.

O Ex.^{mo} Magistrado do MP emitiu parecer no sentido do provimento do recurso pelas razões referidas na decisão recorrida.

E, corridos os vistos legais, nada obsta à decisão, tendo-se por reproduzida a matéria de facto fixada nas instâncias: arts. 713.º, n.º 6, e 726.º do C.P.Civil.

São três as questões postas no recurso que se examinarão sucessivamente.

Assim, quanto á relevância da falta ou irregularidade da notificação da fundamentação na validade do acto tributário respectivo:

São coisas diferentes a fundamentação e a notificação do acto tributário.

A eventual irregularidade da notificação não gera qualquer vício de forma do acto impugnado pois não respeita à validade do mesmo mas à sua eficácia; não aos elementos do acto propriamente ditos mas á realização deste na ordem jurídica.

Tal notificação não constitui mais que um acto complementar que apenas assegura a plena eficácia do acto comunicando.

O que, aliás, constitui jurisprudência uniforme e reiterada deste STA.

Cfr., por mais recentes, os Acds. de 24/01/02, Rec. 26.376, 12/12/01, Rec. 26.529, 20/06/01, Rec. 25.955, 08/03/01 in *Fiscalidade* 6.38, 15/12/99, Recs. 24.143, e 23.480, 10/02/99, Rec. 23.093, 23/09/98, Rec. 15.224, 11/03/98, Rec. 22.004, 12/02/98, Rec.14.320, 06/06/95 in *Acad. Doutr.* 416/17/68, e do TC de 08/Out/96 in *D. Rep.*, 2ª Série, de 13/12/96.

Nem o exposto contraria qualquer princípio ou preceito constitucional, logo porque, dando direito a que se requeira a notificação dos elementos omitidos, difere o prazo da reclamação graciosa e da

impugnação judicial, *ut* artº 22.º do CPT, permitindo ainda o uso do meio processual de intimação previsto no artº 166.º

Quanto á falta de fundamentação:

Deve, desde já, referir-se que a mesma, “no tocante aos juros compensatórios — cfr. conclusão 4ª — não foi objecto de pronúncia no tribunal recorrido pelo que constitui, ora, questão nova de que não pode conhecer-se.

Dispõe o artº 21.º, n.º 1, do CPT, epigrafado “direito á fundamentação”, que “as decisões em matéria tributária, que afectem os direitos ou interesses legalmente protegidos dos contribuintes conterão os respectivos fundamentos de facto e de direito.

Tal direito constitui garantia expressa dos contribuintes, nos termos do seu art.º 19.º al. b).

O conteúdo e os requisitos da fundamentação estão, para o que ora interessa, expressos nos arts. 82.º do CPT e 125.º do CPA, correspondentes, no essencial, ao art.º 1.º, n.ºs 2 e 3, do Dec-Lei n.º 256-A/77, de 17/Jun - cfr., todavia, o art.º 77.º da LGT.

Pretende-se o reforço das garantias da legalidade administrativa e dos direitos individuais dos cidadãos perante a Administração Pública, considerando-se que a falta de fundamentação das suas decisões dificulta, muitas vezes, a sua impugnação, graciosa ou contenciosa, ou sequer, como expressava o relatório do falado dec.-lei uma “opção conciente entre a aceitação da sua legalidade e a justificação de um recurso contencioso”.

Exige-se, pois, em geral, a fundamentação dos actos administrativos - cfr. artº 124.º do CPA - e tributários artº 82.º do CPT.

Aliás, o referido direito, com relação aos actos que afectem direitos ou interesses legalmente protegidos, constitui hoje, princípio constitucional, de natureza análoga aos direitos, liberdades e garantias enunciados no título II da parte 1ª da Constituição da República - art.º 268.º

A fundamentação há-de ser expressa, através duma exposição sucinta dos fundamentos de facto e de direito da decisão; clara, permitindo que, através dos seus termos, se apreendam com precisão os factos e o direito com base nos quais se decide; suficiente, possibilitando ao administrado ou contribuinte, um conhecimento concreto da motivação do acto, ou seja, as razões de facto e de direito que determinaram o órgão ou agente a actuar como actuou, e congruente, de modo que a decisão constitua conclusão lógica e necessária dos motivos invocados como sua justificação, envolvendo entre eles um juízo de adequação, não podendo existir contradição entre os fundamentos e a decisão.

Podendo consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anterior parecer, informação ou proposta, que, neste caso, constituirão parte integrante do respectivo acto (fundamentação por adesão ou remissão).

Pelo que, em tal caso, o despacho integra nele próprio o parecer, informação ou proposta que, assim, em termos de legalidade, terão de satisfazer os mesmos requisitos da fundamentação autónoma.

Por outro lado, é equivalente á falta de fundamentação, a adopção de fundamentos que, por obscuridade, contradição ou insuficiência, não esclareça, concretamente, a motivação do acto.

O que tudo constitui jurisprudência e doutrina tão correntes, que se toma desnecessária a sua enumeração aqui e agora.

A violação destes requisitos da decisão implica a respectiva ilegalidade, fundamento de subsequente anulação, em sede de impug-

nação judicial da correspondente liquidação arts. 89.º e 120.º, al. c), do CPT.

Cfr. Alfredo de Sousa e J. Paixão, *CPT Anotado*, 2ª edição, pág.165.

É, todavia, de entender-se, como se entendeu nas instâncias, que os actos de liquidação do IVA estão suficientemente fundamentados, através do relatório dos SFT, donde resulta, de, forma clara, suficiente e congruente, as razões por que a Administração procedeu às liquidações: “a contribuinte não entregou, nos cofres do Estado, o IVA constante de diversas facturas e vendas a dinheiro (devidamente identificadas) que emitiu nos anos de 1989, 1990 e 1991 e omitiu à sua contabilidade; e, bem assim, do Anexo 11, “no qual, documento a documento, com menção dos respectivos números e data de emissão, se indicam os que correspondem a operações reais e os que correspondem a operações fictícias, os nomes dos clientes e os valores das operações e do respectivo IVA”.

Conclui-se, pois, como nas instâncias, “que os actos impugnados estão devida e suficientemente fundamentados, não podendo a impugnação proceder com base em vício de forma por falta de fundamentação”.

Quanto às “facturas falsas”:

A questão é a de saber se o Fisco, pode exigir, relativamente a tais facturas, o IVA, mau grado elas não corresponderem a operações ou transacções realmente efectuadas.

A resposta é afirmativa.

Dispõe, na verdade, o art 2.º, n.º 1, al. c), do CIVA, que são sujeitos passivos do imposto, as pessoas singulares ou colectivas que, em factura ou documento equivalente, mencionem indevidamente IVA.

Assim, a simples menção do IVA, em tais documentos, mesmo que porventura descabida por não haver lugar ao mesmo, origina obrigação de imposto.

O que resulta tanto do carácter rígido e formalista deste como do facto de o sujeito passivo destinatário da factura ter o direito de dedução respectivo.

Pelo que, como refere Xavier de Basto, in *CTF* n.º 362, pág. 44, cada factura com menção do imposto, constitui “um cheque sobre o tesouro”, dado aquele direito de dedução.

A lei considera a situação tão grave que, em tais circunstâncias, o imposto nem sequer é dedutível - art.º 19.º, n.º 3, e o receptor da factura responde solidariamente pelo pagamento do IVA, ainda que prove ter entregue o seu montante ao emitente daquela - art.º 72.º

Como refere Nuno Sá Gomes, citado na sentença, in *CTF* n.º 377, pág. 7 a 22 e máxime 20, “se o IVA foi creditado e pago ao emitente da factura falsa, ainda que relativo a operação inexistente, o imposto deve ser exigido ao emitente, que não o entregou mas o recebeu efectivamente” e “o utilizador da factura falsa que pagou IVA ao emitente respectivo, não tem direito a deduzi-lo, nos termos do n.º 3 do art.º 19.º do CIVA”.

Nem tal ofende o princípio da legalidade e da capacidade contributiva, ao contrário do que pretende a recorrente.

E preciso ver que se trata de facturas falsas, seja, do propósito de arrecadar ilegalmente IVA através do respectivo reembolso.

Não se vê como, em tal circunstancialismo, se possam trazer à colacção princípios como os aludidos que justamente contrabalançam aqueles que cumprem as suas obrigações fiscais mas não podem re-

ferir-se a situações fradulentas que a lei, pelo contrário, tem de acautelar.

Refira-se finalmente que, nestes autos, apenas está em causa a dívida do imposto, que não a aplicação de qualquer pena ou sanção pelo que não há igualmente que falar em princípios como o *nulla poena sine lege* e *nulla poena sine processo*.

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

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

Lisboa, 21 de Abril de 2002. — *Brandão de Pinho* (relator) — *António Pimpão* — *Lúcio Barbosa*.

Acórdão de 24 de Abril de 2002.

Assunto:

Aplicação do Código de Procedimento e de Processo Tributário. Processos pendentes. Graus de jurisdição. Aplicação da lei no tempo. Normas de direito probatório material. Utilização de métodos indiciários. Quantificação da matéria tributável. Dívida fundada. Aplicação do art. 121.º do C.P.T., na redacção inicial.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *O art. 12.º da Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho, ao determinar a aplicação do C.P.P.T. aos «procedimentos e processos pendentes regulados pelo Código de Processo Tributário», não afectou o regime de recursos jurisdicionais para o Supremo Tribunal Administrativo, em processos de impugnação judicial, designadamente as condições da sua admissibilidade, que era regulada pelo E.T.A.F. e não pelo C.P.T.*
- 2 — *As normas sobre direito probatório material, que afectam a substância do direito repercutindo-se sobre a sua própria viabilidade, não são, em princípio, de aplicação imediata a situações ocorridas antes da sua entrada em vigor.*
- 3 — *Por isso, a facto tributário e acto de liquidação praticados no domínio de vigência da redacção inicial do art. 121.º do C.P.T., é aplicável esta redacção original.*
- 4 — *No caso de utilização de métodos indiciários, o próprio método de quantificação, baseado em presunções e estimativas, nunca pode garantir a correspondência entre a quantificação e a realidade, pelo que, pela sua própria natureza, não pode deixar de conduzir a uma situação de dúvida sobre aquela quantificação.*
- 5 — *Por isso, é de concluir que, à face do art. 121.º, na redacção inicial, não bastavam, para anular a liquidação baseada em quantificação por métodos indiciários as dúvidas i referidas, as existentes sempre, mesmo na falta de qualquer prova positiva sobre a existência de erro na*

quantificação da matéria tributável, só se estando perante uma situação de fundada dúvida quando positivamente se prove que tal quantificação é errada ou, pelo menos, que haja indícios de que o seja.

Recurso n.º 26679, em que são recorrente a SAPIMA — Indústria de Bordados, L.^{da} e recorrida a Fazenda Pública. Relator, Ex.^{mo} Juiz Cons. Dr. Jorge Sousa.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 — SAPIMA — INDÚSTRIA DE BORDADOS, L.^{da}, impugnou judicialmente, em 7-11-95, uma liquidação de I.V.A. referente ao exercício de 1992.

O Tribunal Tributário de 1.^a Instância do Porto julgou procedente a impugnação, anulando o acto impugnado.

Inconformada a Fazenda Pública interpôs recurso jurisdicional para o Tribunal Central Administrativo, que concedeu provimento ao recurso.

A impugnaste interpôs o presente recurso jurisdicional para este Supremo Tribunal Administrativo.

A Excelentíssima Procuradora-Geral-Adjunta suscitou a questão prévia da inadmissibilidade do recurso, por o art. 12.º da Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho, ter determinado a aplicação do C.P.P.T. aos processos anteriormente regulados pelo C.P.T. e, no regime daquele Código só ser admissível com fundamento em oposição de julgados recurso para o Supremo Tribunal Administrativo de acórdãos do Tribunal Central Administrativo.

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

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

2 — A questão prévia suscitada reconduz-se a saber se o art. 12.º da Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho, implica a eliminação do terceiro grau de jurisdição, no contencioso tributário, para os processos relativamente aos quais ainda vigorava.

Esse terceiro grau de jurisdição foi eliminado pelo Decreto-Lei n.º 229/96, de 29 de Novembro, mas no art. 120.º do E.T.A.F., na redacção introduzida por aquele Decreto-Lei, ele foi mantido para os processos instaurados antes da sua entrada em vigor.

Estabelece este art. 120.º:

«Artigo 120.º

Graus de jurisdição no contencioso tributário

A extinção do anterior 3.º grau de jurisdição no contencioso tributário operada pelo presente diploma apenas produz efeitos relativamente aos processos instaurados após a sua entrada em vigor.»

Aquele Decreto-Lei n.º 229/96 entrou em vigor na data do início de funcionamento do Tribunal Central Administrativo que ocorreu em 15-9-97 (art. 5.º daquele Decreto-Lei, art. 114.º do E.T.A.F. e Portaria n.º 398/97, de 18 de Junho).

O presente processo estava em vigor naquela data pelo que o referido art. 120.º assegurava o terceiro grau de jurisdição.

O art. 12.º da Lei n.º 15/2001 estabelece o seguinte:

«Artigo 12.º

O Cessação da vigência do Código de Processo Tributário

Os procedimentos e processos pendentes regulados pelo Código de Processo Tributário, aprovado pelo Decreto Lei n.º 154/91, de 23 de Abril, passam a reger-se pelo Código de Procedimento e de Processo Tributário, sem prejuízo do aproveitamento dos actos já realizados.»

Pelo facto de esta norma só fazer referência aos «procedimentos e processos pendentes regulados pelo Código de Processo Tributário», conclui-se que o seu objectivo é pôr termo ao regime de direito transitório estabelecido pelo art. 4.º do Decreto-Lei n.º 433/99, 26 de Outubro, que determinou que o C.P.P.T., por este diploma aprovado, só de aplicava aos procedimentos iniciados e aos processos instaurados a partir da sua entrada em vigor, em 1-1-2000.

Os processos pendentes, no entanto, não eram regulados apenas pelo C.P.T., pois o regime de recursos, estava também regulado por normas do E.T.A.F. e da L.P.T.A., pelo que a referência apenas àquele Código, e não também a estes, leva a concluir que se pretendeu apenas substituir o C.P.T. pelo C.P.P.T., no que aquele se aplicava, não se visando afastar as normas do E.T.A.F. e da L.P.T.A. aplicáveis aos mesmos «processos pendentes».

Por outro lado, no que se refere à admissibilidade ou não de recurso jurisdicional de acórdãos do Tribunal Central Administrativo e ao regime destes recursos, trata-se matérias que apenas relativamente às contra-ordenações fiscais não aduaneiras eram tratadas no C.P.T. (art. 223.º, n.º 2).

Na verdade, relativamente aos processos de impugnação judicial, o próprio C.P.T. remetia para o regime próprio dos recursos jurisdicionais do Supremo Tribunal Administrativo (arts. 169.º e 171.º, n.º 5, daquele Código), sendo eles integralmente regulados pelo E.T.A.F., L.P.T.A. e legislação subsidiária, de harmonia com o preceituado nos arts. 102.º e 131.º, n.º 1, da L.P.T.A.

Assim, se os processos de impugnação judicial, no que se refere à admissibilidade de recurso para o Supremo Tribunal Administrativo e ao seu regime não eram regulados pelo Código de Processo Tributário, eles não poderão ser considerados «processos pendentes regulados pelo Código de Processo Tributário», para efeitos daquele art. 12.º da Lei n.º 15/2001 e, por isso, aquela admissibilidade e regime não foram por este alteradas.

A ser assim, ter-se-ão mantido em vigor as normas do E.T.A.F. e da L.P.T.A. aplicáveis aos recursos jurisdicionais, designadamente o referido art. 120.º, que assegurava o terceiro grau de jurisdição para processos instaurados antes de 15-9-1997.

Para além disso, a referida Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho, apenas entrou em vigor 30 dias após a sua publicação (art. 14.º da mesma), pelo que, no caso em apreço, o acórdão do Tribunal Central Administrativo, proferido em 3-7-2001, foi-o antes da entrada em vigor daquela Lei.

Nestas condições, mesmo que se entendesse que aquele art. 12.º da Lei n.º 15/2001 incluía nos seus objectivos a supressão do terceiro grau de jurisdição para os processos em relação aos quais ele se mantinha, a sua aplicação só poderia fazer-se em relação a decisões

já proferidas à data da sua entrada em vigor, se se pretendesse estabelecer a sua aplicação retroactiva, tornando definitivas decisões já proferidas em segundo grau de jurisdição.

Ora, para além de nada naquela Lei deixar entrever a existência de uma intenção legislativa de atribuição de retroactividade àquela norma, a sua aplicação retroactiva, eliminando um direito de impugnação judicial existente na esfera jurídica dos interessados, gerado com a prolação da decisão ⁽¹⁾, seria materialmente inconstitucional por ser uma retroactividade intolerável, com que os interessados não podiam razoavelmente contar, em face da anteriormente manifestada preocupação legislativa de manter o referido terceiro grau de jurisdição.

Por isso, a eliminação do terceiro grau de jurisdição, se tivesse sido estabelecida para situações deste tipo, relativamente a decisões já proferidas, seria materialmente inconstitucional, por violação do princípio da confiança, ínsito na ideia de Estado de Direito democrático (art. 2.º da C.R.P.).

Consequentemente, a interpretação que atrás se adoptou, para além de ser a que resulta directamente da lei, é a única que, nas circunstâncias dos autos, é constitucionalmente admissível.

Termos em que improcede a questão prévia suscitada.

3 — A recorrente apresentou alegações com as seguintes conclusões:

A — A Sentença proferida pelo Meritíssimo Juiz de 1.ª Instância, ao considerar haver dúvida sobre a quantificação da matéria tributável e ordenada a anulação do Acto Tributário está a dar seguimento à norma contida no art 121.º do CPT, o qual se aplica ao presente caso.

B — A prova produzida em Audiência de julgamento demonstra que além da fundada dúvida, há contradição entre aquilo que é alegado pela Administração Fiscal e demonstrado pela Impugnaste.

C — Não fica demonstrado nos autos que a Impugnaste não tivesse colaborado na quantificação da matéria tributável, muito pelo contrário, o que desde logo implica que o ónus da prova recaísse sobre ambas as partes.

D — O douto Acórdão recorrido ao revogar a Sentença de 1.ª Instância; está a violar claramente as normas contidas no art.º 121.º do CPT.

4 — O Tribunal Central Administrativo fixou a seguinte matéria de facto:

1 — A impugnaste é tributada em imposto sobre o rendimento de pessoas colectivas na Repartição de Finanças de Santo Tirso pelo exercício da actividade de indústria de bordados, encontrando-se integrada em termos de imposto sobre o valor acrescentado, no regime normal de periodicidade mensal;

2 — Os Serviços de Fiscalização tributária do Porto, em cumprimento da ordem de serviço n.º 45637, de 20 de Janeiro de 1994, visitaram as instalações da impugnaste com vista a aí recolherem elementos que lhes permitissem efectuar o controlo do cumprimento

⁽¹⁾ Neste sentido, de o direito ao recurso jurisdicional se criar com a prolação da decisão, podem ver-se os acórdãos do Tribunal Constitucional n.º 287/90, de 30-10-90, proferido no processo n.º 309/88, publicado em *Acórdãos do Tribunal Constitucional*, vol. 17, p. 159, e n.º 302/90, de 14-11-90, proferido no processo n.º 107/89, publicado no *Boletim do Ministério da Justiça*, n.º 401, p. 130.

das obrigações tributárias pôr parte da impugnaste, também em sede de IVA;

3 — A impugnaste é uma sociedade por quotas constituída em 1987, de cariz familiar que tem como actividade principal a indústria de bordados exercida por incorporação na produção da única matéria prima utilizada: linhas;

4 — A impugnante para o desenvolvimento da sua actividade produtiva utiliza 4 máquinas de bordar automatizadas, 5 empregados e o trabalho de um dos sócios gerentes;

5 — A contabilidade é efectuada com recurso a meios informáticos, não dispondo de extractos de contas correntes que permitam uma análise dos saldos apresentados nos balanços;

6 — Os serviços de fiscalização a partir dos valores constantes da declaração Mod. 22 de IRC, referente aos exercícios de 1991 e 1992 efectuaram uma análise comparativa dos balanços e demonstração dos resultados fendo apurado os valores que constam do quadro constante da parte final de fls. 107 e início de fls. 108, destes autos que aqui damos por inteiramente reproduzido;

7 — Aqueles serviços, do mesmo modo efectuaram um estudo à margem bruta de comercialização, rentabilidade fiscal coeficientes de incorporação de mão de obra, electricidade, materiais, subcontratos e rendas de equipamento básico e específico, no total dos serviços prestados tendo obtidos os valores constantes do V quadro numérico de fls. 108;

8 — A impugnante deduz o IVR suportado nas aquisições de matérias primas, e bens do activo imobilizado bem como no consumo de bens e serviços e líquida IVA, à taxa normal pela prestação de serviços;

9 — Não foram detectadas irregularidades na análise do IVA dedutível;

10 — Todo o movimento financeiro é reflectida na conta de caixa com excepção das contribuições para a Segurança Social, IVA, IRS, letras vencidas e rendas de leasing;

11 — Os movimentos de entradas e saídas da conta de caixa não coincidem com os registos nos livros selados da conta de caixa a débito e a crédito;

12 — A conta de depósitos à ordem não permite identificar os titulares dos cheques emitidos.

13 — Por falta de elementos — extractos de contas correntes não é possível testar as contas de fornecedores e clientes;

14 — Durante o ano de 1992 a empresa apenas recorreu a trabalho de terceiros num serviço no montante de 287.460\$00, sem liquidação de IVA, serviço este efectuado pela empresa Confecções Elite — Elizabeth Maria Correia de Vasconcelos;

15 — Durante o ano de 1992 o consumo de energia aumentou cerca de 68,06 relativamente a 1991 e, 69,22 — relativamente a 1990;

16 — Durante o ano de 1992 verificou-se uma quebra de produção de cerca de 23,91 — relativamente a 1991;

17 — A impugnante teve ao seu serviço 5 empregados em 1990, 6 empregados em 1991 e, 7 empregados em 1992;

18 — A impugnante em 1992 despendeu menos 22,76 — com rendas de locação financeira que em 1991;

19 — Nos finais de 1991 a empresa procedeu a obras de remodelação da sua unidade produtiva que incluíram a reformulação da instalação eléctrica tendo passado a utilizar, em 1992, 89 lâmpadas

em vez das 15 que até aí utiliza va e 10 aquecedores, oito deles com 1,20 cm de comprimento quando até aí só utilizava 2; 20 — Quer as lâmpadas quer os aquecedores que passaram a ser utilizados em 1992, provocaram um considerável acréscimo no consumo de energia;

21 — Durante esse ano também se verificou um acréscimo de 8% no valor unitário do KW;

22 — Durante o ano de 1992 um dos sócios gerentes que mais se ocupa do sector produtivo esteve doente e ausente do serviço durante 3 a 4 meses;

23 — No ano de 1992 a impugnante dispunha de 4 máquinas automáticas de bordar de 12 cabeças cada uma, com 24 bastidores, podendo contudo utilizar simultaneamente apenas 12;

24 — As máquinas bordam cumprindo um programa que lhes é introduzido sendo necessário carregar e descarregar os bastidores, substituir as linhas quando terminam ou partem, substituir a fita que determina o bordado, sempre que se muda de bordado, trabalhos estes desempenhados pelos operários da empresa pelo que, em média cada máquina demorará 15 minutos para executar 12 bordados com 2500 pontos;

25 — No ano de 1992 a empresa laborava com dois turnos de oito horas ainda que, no final do ano, para realizar de amostras apenas funcionasse um desses turnos;

26 — A impugnante não labora aos dias santos e feriados, nem na segunda-feira de Carnaval;

27 — com referência ao ano de 1992 apuraram o montante de proventos não declarados pelo impugnante no valor de 10.491.831 \$00;

28 — No ano de 1991 o impugnante declarou que com o exercido da sua actividade de comércio a retalho de materiais de construção obtivera um resultado fiscal de 187.218\$00;

29 — A impugnante declarou para efeitos de liquidação de IVA que o seu volume de negócios em 1992 foi de 30.497.477\$00, tendo os serviços de Administração Fiscal considerado que o volume de negócios era de 46 732 320\$00, nesse período;

30 — Com base nos elementos fornecidos em 14 de Abril de 1994 pelos Serviços de Prevenção e Inspeção Tributária, resultante da visita efectuada às instalações da impugnante, a 2.ª Repartição de Finanças do Concelho de Santo Tirso procedeu, nos termos do n.º 3 do art.º 82º do Código de Imposto Sobre Valor Acrescentado (CIVR), à liquidação de IVA no montante de 2 636 945\$00 e dos correspondentes juros compensatórios, no valor de 1.075.700\$00, o que totaliza 3.712.645\$00;

31 — O apuramento do imposto em dívida foi efectuado com recurso a presunções que levaram à fixação da base tributável em 16.234.843\$00, relativos ao ano de 1992, de acordo com os elementos numéricos da tabela constantes de fls. 36 destes autos, que aqui se dá por inteiramente reproduzida;

32 — Elaborada, a nota de apuramento, modelo 382, a impugnante foi notificado, em 8 de Julho de 1994, nos termos do disposto no art. 27º do CIVR para no prazo de 30 dias, a contar da data dessa notificação, proceder ao pagamento voluntário daquela quantia;

33 — Inconformada com o montante em que foi fixado o referido imposto, em 8 de Agosto de 1994, a impugnante apresentou reclamação, para a Comissão de Revisão, pela forma constante do seu requerimento que se encontra junto a fls. 12 e seguintes do processo administrativo apenso;

34 — A Comissão deliberou, por maioria, manter os valores fixados pelo chefe da repartição, decisão que lhe foi notificada em 25 de Julho de 1995;

35 — Em 16 de Agosto de 1995, foi notificada a impugnante da fixação definitiva do imposto bem como da circunstância de serem devidos 2.636.945\$00 e 1.075.700\$00, a título de IVA e juros compensatórios, respectivamente, referente ao ano de 1991 e, para efectuar o pagamento voluntário dessas quantias;

36 — Em 4 de Outubro de 1995 foi extraída certidão de dívida para cobrança coerciva do montante em dívida;

37 — No dia 7 de Novembro de 1995, a impugnante deduziu a presente impugnação do referido acto de liquidação.

5 — A questão de direito colocada no presente recurso jurisdicional é a de saber se, concluindo-se pela existência de uma dúvida sobre a quantificação da matéria tributável, deverá fazer-se aplicação do disposto no art. 121.º do C.P.T.

Na sentença do Tribunal Tributário de 1.ª Instância concluiu-se que se justificava a utilização de métodos indiciários para fixação da matéria tributável de IVA, mas entendeu-se que, apesar de não serem infundadas as presunções utilizadas pela administração tributária para fixar a matéria tributável, em face da prova produzida no processo era de aceitar a possibilidade de a quantificação efectuada não ser completamente exacta, razão esta pela qual se entendeu estar-se perante uma situação de dúvida que justificava a anulação da liquidação, em conformidade com o disposto no art. 121.º do C.P.T.

O Tribunal Central Administrativo entendeu que a dúvida sobre a quantificação do facto tributário tem de resultar da prova produzida e que, no caso, «nada se provou que ponha em causa o critério e a quantificação da matéria colectável, efectuado pela Administração Fiscal» (fls. 145). Entendeu-se também que, no caso de utilização de métodos indiciários «cabe à Administração Fiscal o ónus da prova dos pressupostos que permitam o recurso a tal tributação, feita essa prova, é ao contribuinte que cabe provar que houve “erro ou manifesto excesso na matéria tributável quantificada”; não parecendo bastar, neste caso, que o mesmo crie mera dúvida, sobre a existência e quantificação do facto tributário, na medida em que se não pode exigir a mesma precisão e exactidão na avaliação indirecta, feita com base em índices e presunções (lucro presumido), que na avaliação directa, feita com base nos elementos declarados pelo contribuinte (lucro efectivo)».

Esta posição do Tribunal Central Administrativo parece basear-se no n.º 3 do art. 121.º do C.P.T., pois a expressão incluída entre aspas, “erro ou manifesto excesso na matéria tributável quantificada”, é a aí utilizada (2).

No entanto, os n.ºs 2 e 3 do art. 121.º do C.P.T. foram aditados pelo Decreto-Lei n.º 165/95, de 15 de Julho, constando da redacção inicial apenas o texto do n.º 1 que estabelece que «sempre que da

(2) Estabelecem os n.ºs 2 e 3 deste art. 121.º que «em caso de quantificação da matéria tributável por métodos indiciários, não se considera existir dívida fundada se o fundamento da aplicação daqueles consistir na inexistência ou desconhecimento, por recusa de exibição, da contabilidade ou escrita e demais documentos legalmente exigidos ou a sua falsificação, ocultação ou destruição, ainda que os contribuintes invoquem razões acidentais» (n.º 2) e que «o disposto no número anterior não prejudica a possibilidade de na impugnação judicial o impugnante demonstrar erro ou manifesto excesso na matéria tributável quantificada» (n.º 3).

prova produzida resulte a fundada dívida sobre a existência e quantificação do facto tributário; deverá o acto impugnado ser anulado».

No caso em apreço, tanto o facto tributário como o acto de liquidação ocorreram antes da entrada em vigor desta nova redacção, pelo que, tratando-se de normas sobre direito probatório material, que afectam a substância do direito repercutindo-se sobre a sua própria viabilidade, as normas dos n.ºs 2 e 3, não são, em princípio, de aplicação imediata a situações ocorridas antes da sua entrada em vigor ⁽³⁾. 6 — O Supremo Tribunal Administrativo, nos processos inicialmente julgados pelos tribunais tributários de 1.ª instância, tem poderes de cognição limitados a matéria de direito (art. 21.º, n.º 4, do E.T.A.F.).

Mesmo entendendo-se que tal limitação dos poderes de cognição do Supremo Tribunal Administrativo tem o mesmo alcance que a lei processual civil atribui ao Supremo Tribunal de justiça em recurso de revista, o erro na apreciação das provas e na fixação dos factos materiais da causa apenas poderá ser conhecido pelo Supremo Tribunal Administrativo quando haja ofensa duma disposição expressa da lei que exija certa espécie de prova para a existência de um facto ou que fixe a força de determinado meio de prova (art. 722.º, n.º 2 do Código de Processo Civil).

Por isso, não sendo invocado qualquer erro destes tipos, tem de ter-se por assente a matéria fáctica lixada no acórdão recorrido.

Assim, tem de ter-se por assente que se está perante uma situação em que, por carência de elementos que permitissem uma determinação exacta da matéria tributável, se justificava a utilização de métodos indiciários (ponto que não é questionado) e que «nada se provou que ponha em causa o critério e a quantificação da matéria colectável, efectuado pela Administração Fiscal», como entendeu o Tribunal Central Administrativo.

O art. 121.º do C.P.T., na redacção original, estabelece que deverá decidir-se a anulação quando da prova produzida resultar uma fundada dívida sobre a existência e quantificação do facto tributário.

No caso de utilização de métodos indiciários, o próprio método de quantificação, baseado em presunções e estimativas, nunca pode garantir a correspondência entre a matéria tributável quantificada e a realidade, pelo que, pela sua própria natureza, não pode deixar de conduzir a uma situação de dúvida sobre aquela quantificação.

No entanto, aceitando a lei a utilização de tais métodos como uma forma válida de determinar a matéria tributável que deve servir de base a actos de liquidação, tem de concluir-se que as dúvidas sobre a quantificação inerentes à utilização de métodos indiciários não podem ser consideradas bastantes para justificar a anulação, pois, se o fossem, todos os actos de liquidação baseados em utilização de tais métodos seriam anuláveis.

Assim, é de concluir que, à face do art. 121.º, na redacção inicial, não bastavam, para anular a liquidação baseada em quantificação por métodos indiciários as dúvidas referidas, as que existem neces-

⁽³⁾ Vaz Serra, em estudo publicado na *Revista de Legislação e Jurisprudência*, ano 111.º, p. 8.

Em sentido semelhante se pronunciam:

Manuel de Andrade, *Noções Elementares de Processo Civil*, 1979, p. 193;
Baptista Machado, *Sobre a Aplicação no Tempo do Novo Código Civil*, p. 273;
Antunes Varela, J. Miguel Bezerra e Sampaio e Nora, *Manual de Processo Civil*, 1.ª ed., p. 58.

sariamente, mesmo na falta de qualquer prova positiva sobre a existência de erro na quantificação da matéria tributável.

Nestas condições, é de concluir que, no caso de utilização de métodos indiciários, só se estará perante uma situação de fundada dúvida, para efeitos daquele art. 121.º, quando positivamente se prove que tal quantificação é errada ou, pelo menos, quando haja indícios de que o seja.

No caso em apreço, o Tribunal Central Administrativo entendeu que nada se provou que ponha em causa o critério e a quantificação da matéria colectável, pelo que, em face da referida limitação dos poderes de cognição deste Supremo Tribunal Administrativo a matéria de direito, tem de concluir-se que não se está perante uma situação de fundada dúvida para efeitos daquele art. 121.º.

Por isso, não há nesta norma fundamento para anulação do acto de liquidação.

Termos em que acordam em negar provimento ao recurso e em confirmar a decisão recorrida.

Custas pelo recorrente, com procuradoria de 50%.

Lisboa, 24 de Abril de 2002. — *Jorge Manuel Lopes de Sousa* (relator) — *Brandão de Pinho* (com a declaração de que, quanto à questão prévia, votei o conhecimento do recurso pelo constante da 2.ª parte da fundamentação respectiva, ou seja, pelo facto de a decisão recorrida ser anterior à entrada em vigor da Lei 15/01, de 5 Jun., momento aquele relevante em termos da aplicação (ou não) da lei nova, como sustenta Manuel Andrade, in *Noções Fundamentais do Processo Civil e a Jurisprudência do TC*, citada no acórdão, não acompanhando a primeira parte da mesma fundamentação, já que o art.º 12.º da citada lei se refere aos processos — e não aos recursos — pendentes regulados no CPT, tratando-se, no caso, de uma impugnação judicial, e, pois, justamente, de um daqueles processos) — *Vitor Meira* (com a declaração concordante com o exposto na do Ex.º Conselheiro Dr. Brandão de Pinho).

Acórdão de 24 de Abril de 2002.

Assunto:

Oposição à execução. Inexibilidade da dívida exequenda. Consideração de factos constitutivos, modificativos e extintivos do direito, apurados depois da propositura da acção.

Doutrina que dimana da decisão:

I — O juiz na fundamentação da sentença tomará em consideração os factos ... que o tribunal ... deu como provados tomando em consideração os factos constitutivos, modificativos ou extintivos que se produzam posteriormente à propositura da acção (cfr. art.º 663º, n.º 1, do CPC), de modo que a decisão corresponda à situação existente no momento do encerramento da discussão.

II — Assim, se apurado e fixado no probatório da sindicada sentença que o invocado é único fundamento da oposição à execução (a inexigibilidade da dívida exequenda decorrente da alegada não notificação das liquidações respectivas) deixou, entretanto, de se verificar, importa julgar em conformidade e julgar a oposição improcedente.

Recurso n.º 26771. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: Pedro Álvaro Mangana Monteiro; Relator: Ex.º Juiz Cons.º Dr. Alfredo Madureira.

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

Inconformada com a sentença do TT de 1.ª Instância de Lisboa, 1.º Juízo, 2.ª Secção, que julgou procedente a oposição à execução fiscal que Pedro Álvaro Mangana Monteiro deduzira contra-execução fiscal pendente na 1.ª Repartição de Finanças de Sintra tendente à cobrança coerciva de dívida de IRS relativa aos anos de 1996 e 1997, no valor, respectivamente, de 1.313.425\$00 e 11.452\$00, execução fiscal n.º 101479.0 e Apenso, dela interpôs recurso para este Supremo Tribunal o Ex.º Representante da Fazenda Pública junto daquele Tribunal.

Pugnando pela revogação do impugnado julgado, apresentou tempestivamente as suas alegações, formulando, a final, as seguintes conclusões:

1. *Pedro Álvaro Mangava Monteiro deduziu oposição à execução fiscal com fundamento na falta de notificação das liquidações de IRS/96 e 97.*

2. *Do probatório resulta que as notificações das referidas liquidações enviadas para a Quinta do Castanheiro, Sugaria, Colares, não obedeceram ao formalismo exigido pelo art.º 65º, n.º 1 do CPT ignorando-se se chegaram ao destinatário.*

3. *Assente neste entendimento, o Meritíssimo Juiz a quo julgou extinta a execução por inexigibilidade da dívida exequenda.*

4. *Porém, embora resultando dos pontos 11 e 12 do probatório terem sido repetidas as notificações para a morada do Funchal, conforme aviso do oponente da referida alteração de domicílio em 14.5.97, 5. as quais foram enviadas por carta registada com aviso de recepção assinado em Fevereiro de 2001.*

6. *o Meritíssimo Juiz a quo não se pronunciou sobre tal facto, limitando-se a decidir relativamente às notificações de 2/10/98 e 21/1/99.*

7. *A notificação das liquidações de IRS/96 e 97 foram efectuadas sem padecer de qualquer vício em Fev.º/2001, ou seja, ainda dentro do prazo de caducidade previsto no art.º 34º do CPT.*

8. *A oposição foi deduzida em 5/11/99 com fundamento na falta de notificação das liquidações em apreço sendo que aquela falta foi sanada mediante a notificação de Fev.º/2001, consignada no probatório.*

9. *Não se pronunciando sobre os factos jurídicos supervenientes à propositura da acção, o douto cresto violou o disposto nos arts. 659º, n.º 3, e 663º ambos do CPC.*

10. *Violação essa conducente à nulidade da sentença prevista na alínea d) do art.º 668º do aludido compêndio normativo.*

Não foram apresentadas quaisquer contra-alegações.

Neste Supremo Tribunal o Ex.º Magistrado do Ministério Público opinou no sentido da procedência do recurso por, em seu esclarecido entender e de harmonia com o invocado preceito do Código de Processo Civil (art.º 663º, n.º 3), aqui aplicável face ao estatuído pelo art.º 2º, al. f), do CPT, a sindicada sentença não poder deixai de considerar os factos constitutivos, modificativos e extintivos produzidos depois da instauração da acção e, que, no caso, se mostram fixados nos pontos 11.º e 12.º do probatório.

Tomados os vistos legais, cumpre decidir.

A impugnada sentença deu por verificados os factos seguintes:

1 - *O oponente foi notificado por carta registada datada de 21/8/1997, da liquidação do IRS do ano de 1996, no valor de esc. 195.449\$00, cujo prazo de pagamento voluntário terminava em 24/9/1997, como resulta dos docs de fls. 5 e 18, aqui dados inteiramente por reproduzidos;*

2 - *Em Janeiro de 1998 o ora oponente efectuou o pagamento do imposto referido no ponto anterior acrescido de juros, como melhor resulta do doc. de fls. 6, aqui dado por inteiramente reproduzido;*

3 - *A Administração Fiscal em 31/12/1998 procedeu a uma liquidação adicional do IRS de 1996, no montante de esc. 1.313.425\$00, como resulta da informação de fls. 30 e 31;*

4 - *A liquidação adicional referida no ponto anterior foi dirigida ao ora oponente, para a Quinta do Castanheiro, Eugaria, Colares, mediante carta registada enviada em 21/1/1999, como resulta da informação de fls. 30/31 e doc. de fls. 21, aqui dado por reproduzido;*

5 - *Em 2/10/1998 foi dirigida ao ora oponente, para a Quinta do Castanheiro, Eugaria, Colares, carta registada destinada a notificá-lo da liquidarão do IRS relativo ao ano de 1997, no valor de esc. 11.452\$00, cujo prazo para pagamento voluntário terminava em 5/11/1998, como resulta da informação de fls. 30/31 e doc. de fls. 25, aqui dado por reproduzido;*

6 - *Na sequência das cartas referidas nos pontos 4.º e .º5, e face ao não pagamento por parte do ora oponente dos impostos aí indicados, foram extraídas certidões de dívida e instauradas execuções fiscais contra este, tendo-lhe sido enviados avisos citação para a morada de Colares, como melhor resulta dos docs. de fls. 34, 35, 37 e 38, aqui dados por reproduzidos;*

7 - *Em 23/9/1999, a 1.ª Repartição de Finanças de Sintra procedeu à penhora dum imóvel do ora oponente, como melhor resulta do doc. de fls. 39/40, aqui dado por reproduzido;*

8 - *Em 18/10/1999, o ora oponente requereu o pagamento em prestações da dívida exequenda, como resulta do doc. de fls. 41, aqui dado por reproduzido;*

9 - *Tendo sido deferido o pedido formulado pelo ora oponente e indicado no ponto anterior, veio o mesmo a ser notificado do respectivo despacho em 27/10/1999, como resulta do doc. de fls. 43, aqui dado por reproduzido;*

10 - *O ora oponente indicou junto dos serviços, em 14/5/1997, a alteração da sua residência de Colares para o Funchal, como melhor resulta da informação de fls. 45;*

11 - *Com base na informação de fls. 45, o Sr. Chefe da Repartição de Finanças de Sintra, em, 21/2/2001 proferiu despacho determinando a repetição das notificações das liquidações indicadas nos pontos 3 a 5, como resulta do doc. de fls. 46, aqui dado por reproduzido;*

12 - *O despacho em questão foi cumprido tendo sido enviada carta registada com aviso de recepção, para notificação, a qual foi assinada*

em Fevereiro de 2001, como resulta do doc. de fls. 47, aqui dado por reproduzido;

13 - A presente oposição deu entrada na repartição de finanças, em 5/11/1999, como se vê pelo carimbo apostado no rosto da petição inicial a fls. 2;

14 - Ignora-se se as liquidações indicadas nos pontos 3.º a 5.º, chegaram ao seu destinatário.

E, com base nela e na petição de oposição à execução fiscal que apreciava, o Tribunal ora recorrido houve por bem julgar aquela procedente, sufragando, para tanto, entendimento que a jurisprudência expressamente convocada pela sindicada sentença efectivamente consagra e que aponta no sentido de que não tendo o oponente sido notificado na forma legal (art.º 65º, n.º 1, do CPT) das referidas liquidações de IRS que, depois, por não atempadamente pagas, deram causa às execuções fiscais respectivas, circunstância que, inquinando aquelas liquidações na sua eficácia jurídica, demandava, agora, em sede de oposição à execução fiscal, a inexigibilidade da correspondente dívida, inexigibilidade que integra fundamento válido de oposição, nos termos do indicado art.º 286º, n.º 1, al. h), do CPT, aplicável e aplicado à situação ajuizada.

É contra o assim decidido e nos termos das transcritas conclusões que se insurge o Ilustre Representante da Fazenda Pública, no que, aliás e como se deixa relatado, recolhe entendimento conforme do Exmo. Magistrado do Ministério Público junto deste STA.

E, tudo visto, importa se afirme sem tibiezas que a razão lhes assiste e que o julgado não pode deixar de ser revogado já perante os factos da causa e de acordo com os invocados preceito de direito adjectivo comum aqui aplicáveis *ex vi* do art.º 2º, al. f), do CPT.

Resultando, como efectivamente resulta, dos apurados factos materiais da causa - cfr. pontos 11º e 12º - que ao Oponente e ora Recorrido foi depois transmitida, já na pendência da presente oposição à execução fiscal, conveniente notificação das questionadas liquidações, por carta registada, para a morada que antes indicara como sendo seu domicílio fiscal, suprida terá então ficado a judicialmente acolhida e porventura verificada circunstância de das respectivas liquidações não ter tido o Oponente eficaz conhecimento ao tempo da propositura da presente oposição à execução fiscal.

Assim e decorrendo dos invocados preceitos da lei adjectiva aplicável, além do mais, que “*Na fundamentação da sentença o juiz tomará em consideração os factos ... que o tribunal ... deu como provados, fazendo 0 exame crítico das provas.*” e que a sentença deve “*... tomar em consideração os factos constitutivos, modificativos ou extintivos do direito que se produzam posteriormente à propositura da acção, de modo que a decisão corresponda à situação existente no momento do encerramento da discussão ...*”, importa concluir que:

A porventura verificada inexigibilidade da dívida exequenda decorrente da alegada falta de notificação da respectiva liquidação, deixou de verificar-se no decurso da pendência da oposição, como vem adquirido no probatório fixado - cfr. pontos 11ª e 12ª -, sem margem para quaisquer dúvidas.

Porque assim, haveria de improceder a oposição deduzida, uma vez que o foi exclusivamente com o apontado fundamento legal.

Pelo exposto, acordam os Juízes desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao presente recurso jurisdicional e, revogando a sindicada sentença, julgar improcedente a

oposição deduzida pelo Executado Pedro Álvaro Mangana Monteiro, sendo todavia apenas devidos juros moratórios a partir do termo do prazo do pagamento voluntário contado da notificação das liquidações.

Custas pelo Oponente, apenas na 1.ª Instância, e, nos termos do disposto no art.º 663, n.º 3, do CPC, vão fixadas em 1/3.

Lisboa, 24 de Abril de 2002. — *Alfredo Madureira* (relator) — *Branão de Pinho* — *Lúcio Barbosa*.

Acórdão de 24 de Abril de 2002.

Assunto:

Matéria de facto e incompetência do STA.

Doutrina que dimana da decisão:

Versa matéria de facto o recurso em cujas conclusões das alegações se questiona a matéria factual fixada pela sentença em apreciação pelo que a competência para do mesmo conhecer cabe à Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo e não a este Supremo Tribunal Administrativo.

Recurso n.º 26 815, em que são recorrente a AUTOCOOPE — Coop. Taxis de Lisboa, CRL, e recorrida a Fazenda Pública. Relator: Ex.ºmº Juiz Cons.º Dr. António Pimpão.

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

1. AUTOCOOPE — Cooperativa de Taxis de Lisboa, CRL, recorre da sentença que, no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa, 4º Juízo, 2ª Secção, julgou improcedente a impugnação da decisão proferida em sede de comissão de revisão.

Alegou formulando as seguintes conclusões:

1 — A sentença recorrida é nula, nos termos do art. 144.º, n.º 1, do CPT, porquanto padece de vício de contradição entre os fundamentos e a decisão, já que constitui fundamento da decisão recorrida que a decisão da Comissão de Revisão não é susceptível de impugnação judicial, mas no entanto decide pela não anulação da decisão da comissão de revisão mantendo-se o lucro tributável fixado pela mesma em virtude da improcedência dos fundamentos invocados pela impugnaste, quando de acordo com a fundamentação a decisão teria de ser a rejeição da impugnação por inadmissibilidade legal;

2 — A sentença recorrida é ainda nula, nos termos do n.º 1 do art. 114.º do CPT, na parte em que conhecendo dos vícios alegados pela impugnaste, não fundamentou nos termos que a Lei lhe impõe, de facto e de direito, a decisão de que os mesmos são improcedentes;

3 — A sentença recorrida é nula por omissão de pronunciação, nos termos do n.º 1 do art. 114.º do CM, porquanto tendo encetado apreciação sobre os vícios invocados pela impugnaste na petição inicial,

não se pronunciou sobre o vício de violação do princípio da verdade material do facto tributário, expressamente alegada pela impugnaste;

4 — A decisão da Comissão de Revisão constituiu um verdadeiro acto tributário já que se trata de uma declaração da administração Fiscal, através de um dos seus órgãos, que define as situações de facto definitivas de que depende a determinação do quantum a exigir ao contribuinte, pelo que a mesma é susceptível de impugnação judicial com fundamento em qualquer ilegalidade, o que no caso concreto se verifica;

5 — A matéria de facto foi considerada assente sem consideração pelo princípio do contraditório, já que, como se refere na sentença a fls. 191, se entendeu, tacitamente, que não era de proceder a audiência de julgamento, facto que constitui violação do princípio da cooperação e da descoberta da verdade material, por omissão total da fase de instrução;

6 — Assim deve a douda sentença recorrida ser declarada nula e substituída por outra que ordene o prosseguimento dos autos com vista á inquirição de testemunhas.

O EMMP entende que o recurso questiona a matéria de facto fixada no ponto 5 das alegações.

Notificada a recorrente para se pronunciar sobre a questão suscitada veio requerer que, após o trânsito, sejam os autos remetidos ao TCA.

2. A sentença recorrida fixou o seguinte quadro factual:

A) — A escrita da impugnaste foi objecto de fiscalização tributária, no que respeita aos exercícios de 1993 e 1994, conforme resulta do relatório e apensos de fls. 81 a 148, que se dão integralmente por reproduzidos;

B) — Os valores declarados pela impugnaste foram objecto de correcções, quer técnicas quer por recurso a métodos indiciários, tendo o lucro tributável sido alterado de 169 872\$00 para 228 093 536\$00 em 1993 e de 1 778 283\$00 para 195 082 789\$00 em 1994, sendo as correcções presumidas de 214 114 807\$00 e 184 089 994\$00, respectivamente, conforme se vê de fls. 82 e 105;

C) — A impugnaste é uma cooperativa operária de produção, sob a forma de sociedade cooperativa anónima de responsabilidade limitada, pertencendo ao ramo de Produtores de Serviços e tem por fim e objecto o exercício de actividade de transportes automóveis ligeiros de passageiros, podendo desenvolver outras actividades complementares ou acessórias, por deliberação da Assembleia Geral ver fls. 83;

D) — A impugnaste exerceu, em 1993, a sua actividade principal “Transportes — Serviços de Táxis”, com 150 viaturas e terminou o exercício de 1994 com 163 viaturas, estando cada uma delas, em qualquer dos dois exercícios, adstrita a dois motoristas, os quais são responsáveis pela sua conservação e manutenção fls. 84;

E) — Os “Transportes — Serviços de Táxis” estão sectorizados do seguinte modo:

- a) — Utilizadores — Hemodiálise (IVA — 5 %);
- b) — Utilizadores Clientes c/c mensais (IVA — 5 %);
- c) Serviços de Táxi normais (IVA — 5 %);
- d) — Central de Rádio (IVA — 16 %) — fls. 84 *in fine* e 85;

F) — Além da actividade principal referida na alínea anterior, a impugnaste ainda desenvolve outras actividades complementares ou acessórias assim distribuídas:

- a) — Secção de Electricidade (vendas e reparação);
- b) — Secção de Taxímetros (vendas e reparação);
- c) — Secção de Pneumáticos (vendas e reparação);
- d) — Secção de Lubrificantes (vendas e lubrificação);
- e) — Secção de Lavagem (viaturas, motores e estofos);
- f) — Oficina I, sita na Praça de Águas Livres, n.º 8, Amoreiras;
- g) Oficina II, sita na Estrada de Alfragide — Casal de Canas;
- h) Bar/Restaurante;
- i) Outros serviços (Recolhas, Publicidade, Serviços Seguradores e Cedência de Pessoal Administrativo) — ver fls. 85;

G) — Em 1993 a impugnaste teve ao seu serviço 330 pessoas e, em 1994, 354 pessoas — fls. 85;

H) — A impugnaste, que iniciou a sua actividade em Dezembro de 1994, está colectada em IRC no regime geral, pela actividade de “Transportes — Serviço de Táxi” e no âmbito do NA está enquadrada no regime normal de periodicidade mensal, exercendo o direito à dedução total do imposto suportado — fls. 85 *in fine*;

I) — A contabilização dos Serviços prestados de táxis tem como base de suporte mapas de suporte, elaborados através dos dados que os motoristas apresentam na Cooperativa, até ao dia 10 de cada mês, nomeadamente a quilometragem da viatura e as despesas efectuadas no mês anterior, cujos resumos mensais referentes aos exercícios de 1993 e 1994 se encontram juntos sob o Anexo II, a fls. 110 e 111 — fls. 87;

J) — Depois de os correspondentes documentos serem classificados e lançados nas contas respectivas, os mesmos são arquivados em pastas de acordo com a sua natureza.

Todavia, a conferência dos elementos das despesas foi bastante morosa e eivada de dificuldades, em virtude de os documentos de suporte estarem lançados por um conjunto de facturas, muitas delas com base em duplicados e/ou fotocópias, depois de somados e agrafados com uma fita de máquina, não facilitando nada a fiscalização, pois obrigou a uma pesquisa exaustiva das restantes contas fls. 86;

L) — O Técnico Tributário Verificador (TTV) verificou que, da leitura atenta aos registos elaborados pela impugnaste, foi norma calcular as receitas a 47\$00/km (Jan. a Mai/93) e 50\$00 Junh/93 a Dez/94), o que o Técnico julgou não corresponder à verdade — fls. 87, ponto 2.4;

M) — Para comprovar as suas suspeitas, realizou um teste entre as quilometragens que a impugnaste levou em conta para apurar os kms percorridos mensalmente e as quilometragens mencionadas em diversos documentos de reparação e assistência de viaturas e verificou o seguinte — fls. 87 e 88:

a) Divergências entre a quilometragem mencionada nos documentos de assistência e/ou reparação de viaturas, relacionadas no mapa em Anexo III — a fls. 112 a 114 —, e a quilometragem registada no final do respectivo mês no Mapa de quilómetros elaborado pela impugnante, em anexo IV — a fls. 115 a 126 ;

b) Divergências nos kms percorridos no período de emissão de dois ou mais documentos relativos a assistência e/ou reparação de viaturas, relacionadas no mapa em Anexo V — a fls. 127 a 130;

c) Constatou ainda dados dispare e exagerados na média do combustível consumido por cada 100 kms percorridos, conforme se indica:
1993: 100 km × 877.912 litros 10,981/100 km
7.991.384 km

1994: 100 km × 925.817 litros 9,8491/km 9.399.732 km;

N) — A impugnante adquiriu grande parte do gasóleo, conforme os mapas juntos em Anexo VII — de fls. 133 a 134 —, directamente à Petróleos de Portugal, S.A., abaixo do preço de venda ao público: Média p/ litro de gasóleo consumido:

1993: 84.955.933\$00 96\$77/litro
877.912 litros

1994: 90.834.137\$00 98\$112/litro
925.817 litros

— ver fls. 88;

O) — A impugnante não contabilizou as receitas dos Serviços Prestados de Táxis pelas facturas emitidas aos clientes, nomeadamente os serviços de Hemodiálise e os serviços de Clientes mensais, tendo-as considerado, como englobadas, na contabilização das receitas apuradas através do Mapa de Produção, calculadas a 47\$00 e a 50\$00 nos períodos referidos na al. L) supra (Jan. a Mai/93) e (Junh/93 a Dez/94), respectivamente — fls. 88 *in fine* e 89;

P) — O TTV verificou ainda que não foram conservadas nem arquivadas na respectiva ordem os duplicados das facturas emitidas e, bem assim, todos os exemplares das que tivessem sido anuladas ou inutilizadas, com os averbamentos indispensáveis à identificação daquelas que as substituem — fls. 89;

Q) — Face ao descrito nas al. I) a P) supra, o TTV entendeu que a escrita da impugnante não merecia crédito, pelo que recorreu ao método das presunções para determinar a matéria tributável em sede de IRC para os dois exercícios — ver fls. 94 a 104 e 105;

R) — No que respeita ao Bar/Restaurante, após recolha de elementos, os testes e análises contabilísticas do biénio 93/94 evidenciaram indicadores económicos muito díspares, como se pode ver pelo mapa seguinte:

DESCRICAÇÃO:

Vendas 3 990 923\$00 2 909 226\$00;

Exist. Iniciais 350 104\$00 892 612\$00;

Compras 4 844 936\$00 5 386 915\$00;

Exist. Finais 392 612\$00 878 537\$00;

Custo Exist.Vend.Cons. 4 802 428\$00 5 400 990\$00;

Marg. Bruta (811 500\$00) (2 491 764\$00);

Marg.Br./C.E.V.C. — 16,89 — 46,13;

fls. 101 e 102;

S) — Não obstante as Margens de comercialização negativas apresentadas, trata-se de um Bar/Restaurante que apesar de apresentar características próprias devido à sua localização e ao seu tipo de clientela habitual, nomeadamente motoristas de táxis, pratica preços normais, conforme se pode ver pela lista de preços junta sob o Anexo XII, de fls. 141 a 142 — ver fls. 102;

T) — O TTV verificou também que grávide parte dos produtos, nomeadamente pão, carne, peixe, fruta e legumes, não eram adquiridos com muita regularidade, segundo os elementos apurados pelo exame à escrita, apesar de tais produtos serem facilmente deterioráveis e como tal com reduzido período de armazenagem, pelo que o TTV entendeu que o custo das matérias primas consumidas e de outros bens vendidos, apurados através da escrita relativos ao Bar/Restaurante não eram merecedores de crédito — fls. 102;

U) — Por outro lado, não obstante a obrigatoriedade — introduzida pelo DL 71/93, de 26/11 (art. 39º do CIVA) — de os retalhistas e prestadores de serviços emitirem talões de venda, a partir de 2 de Abril de 1994, quer em 1993 quer em 1994 a impugnante não emitiu tais talões uma vez que o apoio documental dos serviços prestados se baseia apenas pelo talão totalizador, sem o respectivo apuramento registo a registo pelo que, face ao descrito nas duas alíneas anteriores, o TTV entendeu que os valores apresentados se encontravam subestimados — fls. 103;

V) — Seguidamente o TTV procedeu ao apuramento de margens de comercialização, por amostragem, atribuindo os preços de venda dos componentes e para o efeito escolheu uma refeição para duas pessoas, composta de carne e peixe, considerando ainda que é norma da impugnante atribuir um preço à refeição incluindo pão, vinho, fruta e café, conforme Anexo XIII, a fls. 143 — fls. 103;

X) — Não coincidindo a média de margem de comercialização apurada, por amostragem, com as declaradas pela impugnante, procedeu-se à determinação da matéria colectável com recurso a presunções fls. 103 a 105;

Z) — Notificada à impugnante a alteração do lucro tributável, a mesma apresentou reclamação para a Comissão de Revisão, sendo a reclamação parcialmente deferida, já que o lucro tributável fixado de 1993 foi alterado de 227 862 268\$00 para 190 571 427\$00, e o de 1994 de 195 082 789\$00, tudo conforme documentos de fls. 25 a 35, 36 a 51, 52 a 52 a 61 e 149 a 158, dando-se todos por reproduzidos;

A') — A presente impugnação foi deduzida em 28 de Abril de 1998 e em artigo algum da p.i., que se deu acima por integralmente reproduzida, a impugnante se refere à liquidação adicional de IRC, inclusive no pedido, nem pede a anulação da mesma liquidação, sendo 0 pedido formulado o seguinte:

“Pelo exposto, deve a presente impugnação ser julgada procedente por provada e em consequência deve ser declarada nula e ilegal a decisão recorrida porque emanada de um órgão inconstitucional, ou caso assim se não, entenda deve a mesma ser declarada nula por violação do dever de pronúncia, ou ainda anulada por sofrer de vício de falta de fundamentação, ou ainda anulada por inexistência do facto tributário baseada na dúvida fundada da administração fiscal quanto à quantificação concreta, ou subsidiariamente e caso assim se não entenda, declarar-se que no caso concreto não era legítimo nem legalmente admissível o recurso aos métodos indiciários, por falta de verificação dos requisitos cumulativos estabelecidos nos n.ºs 1 e n.ºs 2 do art. 51.º e art. 52.º do CIRC, e ainda, subsidiariamente e caso assim se não entenda deve ser corrigido e alterado na parte correspondente o método indiciário aplicado, efectuando-se as necessárias correcções, conforme se referiu nos artigos antecedentes, anulando-se a alteração ao lucro tributável na parte em excesso”;

B') — Todavia, em consequência do indeferimento parcial da reclamação, cuja decisão aqui está impugnada, foi efectuada liquidação adicional de IRC, relativamente aos exercícios de 1993 e 1994, nos montantes de 130.45.685\$00 e 91.790.601\$00, respectivamente, cujos prazos de pagamento voluntário terminaram nos dias 5 e 25 de Novembro de 1998, outrossim respectivamente, conforme documentos de fls. 176 a 178, que se dão por integralmente reproduzidos;

C') — A impugnante deduziu impugnação contra as liquidações referidas na alínea anterior, autuada em 23.12.98, Cf. Pº 93/99, conforme informação oficial de fls. 160 a 161, que se dá integralmente por reproduzida.

Não se provaram quaisquer dos outros factos alegados pela impugnaste, nomeadamente os indicados nos artigos 19º, 21º, 22º, 56º, 66º, 74º, 82º, 85º, 86º, 87º, 90º, 91º, 95º a 99º, 102º a 113º.

3. O EMMP entende que o recurso questiona a matéria de facto fixada no ponto 5 das alegações.

Notificada a recorrente para se pronunciar sobre a questão suscitada veio requerer que, após o trânsito, sejam os autos remetidos ao TCA.

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

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

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

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

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

No mesmo sentido se pronuncia o artº 280º do CPPT .

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

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

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

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

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

Nesta perspectiva a questão a decidir será apenas de direito se nas alegações não se suscitar a suficiência ou insuficiência da prova, das conclusões de facto ou da forma como o julgador chegou à sua convicção sobre a matéria de facto Se o recorrente discutir a matéria de facto fixada ou articula factos que não foram dados como provados na sentença recorrida o recurso não tem por fundamento exclusi-

vamente matéria de direito pelo que será competente para o apreciar a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo. Tudo isto independentemente de este Tribunal vir a entender que a matéria de facto fixada se encontra bem e suficientemente fixada sendo irrelevante, para a decisão do recurso a dispensabilidade ou não da matéria factual levada às conclusões das alegações.

A competência do tribunal de recurso ou a medida da sua jurisdição afere-se pela matéria levada às conclusões das alegações tal como o recorrente o configura nas ditas conclusões pelo que será em função destas que se averiguará se o mesmo tem por fundamento exclusivo matéria de direito não cabendo, neste momento, emitir juízo ou pronúncia acerca do mérito do recurso já que tal apreciação caberá ao tribunal que for competente para o apreciar.

Sustenta a recorrente na conclusão 5ª que a matéria de facto foi considerada assente sem consideração pelo princípio do contraditório, já que, como se refere na sentença a fls. 191, se entendeu, tacitamente, que não era de proceder a audiência de julgamento, facto que constitui violação do princípio da cooperação e da descoberta da verdade material, por omissão total da fase de instrução.

Conforme sustenta o EMMP a recorrente não concorda com a matéria factual estabelecida na sentença recorrida quando defende que tal probatório foi fixado sem consideração pelo princípio do contraditório e com prejuízo da descoberta da verdade material.

Saber se a sentença recorrida devia fixar matéria factual diversa é ainda julgamento de questões de facto pelo que a apreciação das mesmas implica julgamento de matéria de facto donde resulta que o recurso interposto não versa exclusivamente matéria de direito.

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

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

Custas pela recorrente fixando-se em euros a taxa de justiça e em 50 % a procuradoria.

Oportunamente remeta os autos ao TCA.

Lisboa, 24 de Abril de 2002. — *António Pimpão* (relator) — *Mendes Pimentel* — *Vitor Meira*.

Acórdão de 24 de Abril de 2002.

Assunto:

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

Doutrina que dimana da decisão:

Inserido nas conclusões de alegação de recurso de decisão da 1ª instância para o STA facto que não consta do quadro factual desenhado pelo tribunal a quo, não se encontrando, assim, a matéria de facto consolidada, o recurso não versa exclusivamente matéria de direito, por, isso que falece ao STA competência hierárquica para o seu conhecimento, cuja assiste ao TCA.

Recurso n.º 26 821. Recorrente: NTC — Novas Técnicas de Calçado, L.ª Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Mendes Pimentel.

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

NTC — Novas Técnicas de Calçado, L.ª, inconformada com a sentença do TT de 1ª Instância de Leiria que julgou improcedente esta impugnação judicial, por si deduzida contra liquidação adicional de IVA do ano de 1992, vem até nós, rematando a sua alegação de recurso com as seguintes conclusões:

A) As liquidações impugnadas relativas a IVA e juros compensatórios de 1992 foram praticadas pela Direcção de Serviços de Cobrança do IVA.

B) Contudo, os documentos de cobrança pelos quais foram notificados à Ret. o montante do IVA e respectivos juros que se encontram como anexos 1 a 9 da reclamação apensa não contêm o conteúdo do acto tributário, os seus fundamentos, entidade que os praticou e se o fez no uso de delegação ou subdelegação de competências, tal como assim o exige o n.º 2 do artigo 64º do CPT, à data em vigor.

C) Os únicos fundamentos contidos no documento de cobrança do IVA reconduzem-se à expressão 3 111 808\$00 e 9 75 485 088\$00, significando 3 Erros de contabilização e 9 outros motivos.

D) Os únicos fundamentos contidos no documento de cobrança dos juros compensatórios reduzem-se à expressão “juros compensatórios liquidados nos termos do art. 89º do Código do IVA por ter havido atraso na liquidação ou na entrega do imposto por facto imputável ao sujeito passivo”.

E) Contudo, não se diz em concreto qual o motivo do atraso, nem o período em concreto durante o qual são devidos os juros compensatórios.

F) Acresce que o conteúdo do relatório elaborado pelos Serviços de Inspeção da Direcção de Finanças de Leiria, reproduzido a fls. . . , não chegou a ser do conhecimento da Direcção de Serviços de Cobrança do IVA, que nunca se apropriou do seu conteúdo, o mesmo se aplicando relativamente ao Chefe da Repartição de Finanças de Alcobaça.

G) Em suma, os actos tributários aqui recorridos não cumprem com os requisitos legais nos termos exigidos pelo n.º 2 do artigo 64º do CPT, nem em termos de conteúdo de acto tributário, nem em termos de fundamentação.

H) Nem se diga que os actos tributários são “actos de massa” e como tais o rigor formal previsto na lei não lhes é aplicável.

I) Com efeito, em matéria não só de direito processual administrativo como tributário, a lei, neste caso o artigo 64º, n.º 2, do CPT, está acima da própria burocracia e metodologia de trabalho da Administração Fiscal.

J) O entendimento em sentido contrário ao supra referido reconduz-se a uma forma de revogação da lei através da prática concreta que não tem qualquer fundamento nem justificação legal.

L) Em situação de “actos de massa” em matéria administrativa, entendeu já o Pleno da 1.ª Secção do STA no acórdão de 11/2001, in *Apêndice ao DR*, que a indiscutível garantia constitucional do acesso ao recurso contencioso consagrada no artigo 268º da Lei Fundamental, “não pode ser afectada por supostas razões de simplificação técnica ou burocrática desses actos”.

M) Ou seja, cabendo ao julgador aplicar a lei e tendo de escolher entre a legalidade e anular actos tributários que não respeitam na sua forma as exigências legais e ratificar actos que não cumprem os requisitos legais, a anulação dos actos decorrente da irregularidade formal daqueles deverá sempre prevalecer sobre a conveniência prática em sede da concreta aplicação que da lei vier a fazer ou faça a Administração Fiscal.

N) A sentença recorrida violou o n.º 2 do artigo 64º do CPT; em vigor à data dos factos.

Não houve contra-alegação.

O distinto PGA entende que o recurso não versa exclusivamente matéria de direito, por isso que, para dele conhecer falece a esta formação competência hierárquica, cuja assiste à 28 Secção do TCA.

Dado conhecimento, na íntegra, do duto parecer do Ministério Público às partes, nenhum se pronunciou a respeito.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

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

Logra, efectivamente, prioridade de conhecimento, sendo que a sua eventual procedência prejudicará o de qualquer outra questão — artigos 3º da LPTA, 16º do CPPT e 101º e segs. do CPC.

Expostas que se mostram já as conclusões da alegação da recorrente — onde se fixa o âmbito e o objecto do recurso (sem prejuízo, naturalmente, do estatuído no artigo 684º-A do CPC) - importa, agora, consignar a factualidade que a instância considerou provada, sendo que do cotejo de ambas as materialidades brotará a resolução da questão de que, ora, nos ocupamos.

Em sede factual, temos na decisão recorrida o seguinte:

a) A impugnante encontra-se colectada pela actividade de Indústria e Comércio de Calçado e pelo CAE 324010.

b) Em consequência de exame à escrita da impugnante, efectuado pelos Serviços de Prevenção e Inspeção Tributária, foi elaborado o relatório de 20.11.95, fotocopiado de fls. 37 a 118;

c) Consta desse relatório, além do mais, que a contabilidade da impugnante não merece qualquer credibilidade, designadamente, por imputação de custos superiores aos suportados e volume de negócios superior ao declarado;

d) Com esse fundamento, a determinação da matéria colectável em sede de IRC foi feita com base em métodos indiciários, designadamente para o exercício de 1992, tendo-se estimado um volume total de vendas de 656 878 794\$00 e proposto o lucro tributável de 22 596 631\$00;

e) No que concerne ao IVA, foram efectuadas correcções técnicas no montante de 111 808\$00, decorrentes da nota de crédito n.º 279, emitida por *INDAR — Comércio e Indústria de Equipamentos Industriais, L.ª*, não regularizado a favor do Estado no período 92.02 e que fora contabilizado numa conta de proveitos;

f) E na quantia de 75 485 088\$00, relativa ao IVA deduzido com base em facturas emitidas por Fábrica de Calçado Martins, L.^{da}, no montante de 36 215 232\$00, por Bastos & Oliveira, L.^{da}, montante de 20 153 408\$00, por Viper Indústria de Calçado, L.^{da}, no montante de 14 905 760\$00, e Confecções Tricoli, Lda., no montante de 4 210 688\$00, por se considerar que não comprovavam verdadeiras transacções;

g) Com base no referido em e) e f), foram efectuadas as liquidações adicionais n.º 96066763, relativa ao IVA do ano de 1992, e n.ºs 96066764, 96066755, 96066756, 96066757, 96066758, 96066759, 96066760 e 96066761, relativas a juros compensatórios respeitantes aos períodos de Fevereiro, Abril, Maio, Junho, Julho, Agosto e Dezembro de 1992, nos montantes de 75 596 896\$00, 61 226\$00, 2 101 838\$00, 211 204\$00, 3 138 656\$00, 4 301 533\$00, 9 410 060\$00, 6 731 956\$00 e 5 451 333\$00, respectivamente.

h) Em 19 de Julho de 1996, a impugnante requereu junto da Direcção Distrital de Finanças de Leiria certidão dos fundamentos de facto e de direito das referidas liquidações e, ainda, certidão “da data e officios pelos quais foram enviados os ditos fundamentos para a entidade que efectuou as liquidações supra referidas, data e início da conclusão da fiscalização, e qual a identificação do funcionário que efectuou as liquidações e cópia integral dos fundamentos do acto tributário praticado pela entidade que efectuou as ditas liquidações” (sic);

i) Consta de fls. 477 a cópia de um fax enviado pela impugnante à Direcção de Informação e Publicações do ICEP, em 22.XI.91, referindo que o volume de negócios efectuado em 1990 atingiu 126 442 237\$00;

j) Em 10 de Setembro de 1996, a impugnante obteve junto da Repartição de Finanças de Alcobaça certidão integral do relatório de inspecção referido em b) e respectivos anexos;

k) A impugnante deduziu reclamação graciosa relativa às liquidações adicionais de IVA e IRC, que veio a ser indeferida;

l) Por carta registada de 31.V.96, foi enviada à impugnante cópia do relatório de fiscalização;

m) Na nota de notificação respeitante à liquidação n.º 96066763, enviada à impugnante e por esta recebida, datada de 28.V.96, consignou-se, sob a epígrafe “Fundamentação”, o seguinte:

Liquidação adicional feita nos termos do art.º 82º do Código do IVA e com base em correcção efectuada pelos serviços de Inspecção Tributária.

Esta liquidação adicional resultou das seguintes correcções:

Motivo — 03 — Imposto — 111 808\$00;

Motivo — 09 — Imposto — 75 485 088\$00.

n) Consta da mesma nota a descrição de cada um dos motivos.

Exposto o quadro factual desenhado pelo tribunal *a quo*, cabe referir que ele não nos revela o facto vertido na conclusão F): “o conteúdo do relatório elaborado pelos Serviços de Inspeção da Direcção de Finanças de Leiria, reproduzido a fls. . . ., não chegou a ser do conhecimento da Direcção de Serviços de Cobrança do IVA, que nunca se apropriou o seu conteúdo, o mesmo e aplicando relativamente o Chefe da Repartição de Finanças de Alcobaça.”

Destarte, a matéria de facto não se nos apresenta consolidada, situação que reclama a intervenção do Tribunal Central Administrativo — Secção de Contencioso Tributário, de competência generalizada, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 41º do ETAF.

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

E, como desde há muito este Supremo vem entendendo, para a determinação da competência hierárquica à face do preceituado em tais artigos 32º, n.º 1, al. b), e 280º, n.º 1, o que é relevante é que o recorrente, na alegação de recurso e respectivas conclusões, suscite qualquer questão de facto ou invoque, como suporte da sua pretensão, factos que não foram dados como provados na decisão recorrida.

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

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

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

Temos, pois, que tanto constitui fundamento de facto do recurso a questão sobre a verificação de factos dados como provados, ou não, na decisão recorrida, quanto a afirmação de factos que a fixação probatória omite e cuja atendibilidade ou relevo no julgamento do recurso são indiferentes para efeitos de determinação da competência hierárquica, que, como sublinhado no acórdão desta Secção de 4.V.1994, rec. 17 463, se afere pelo *quid disputatum*, que não pelo *quid decisum*.

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

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

Articuladamente, diz-nos o artigo 280º, n.º 1, do CPPT que “das decisões dos tribunais tributários de 1ª instância cabe recurso . . . a interpor . . . para o Tribunal Central Administrativo, salvo quando a matéria for exclusivamente de direito, caso em que cabe recurso . . . para a Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.”

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

Termos em que, julgando-se procedente a questão prévia em apreço, se acorda declarar esta Secção do STA incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer deste recurso jurisdicional, competência que assiste aqoueloutro Tribunal Superior.

Custas pela recorrente, com € 100 de taxa de justiça e 40% de procuradoria.

Lisboa, 24 de Abril de 2002. — *Mendes Pimentel* (relator) — *Vítor Meir* — *Baeta de Queiroz*.

Acórdão de 30 de Abril de 2002.

Assunto:

Poderes de cognição do STA. Incompetência em razão da hierarquia.

Doutrina que dimana da decisão:

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

II — Se o recurso versar matéria de direito e matéria de facto é aquela secção incompetente para dele conhecer, em razão da hierarquia, sendo antes, para tanto, competente a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo — art. 42.º, n.º 1, al. a), do ETAF.

Recurso n.º 11/02-30, em que são recorrente SETGÁS — Sociedade Prod. Distrib. de Gás, SA, e recorrido o Município Barreiro. Relator: Ex^{mo} Juiz Cons^o Dr. Alfredo Madureira.

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

Inconformada com a aliás douta sentença proferida pelo TT de 1.ª Instância de Setúbal que julgou procedente a questão prévia da intempestividade da impugnação judicial deduzida contra liquidações correspondentes a licenças de ocupação da via pública efectuadas pela Câmara Municipal do Barreiro e, com base no alegado e dado por verificado facto de “a impugnante não ter previamente reclamado para o órgão executivo do respectivo município” e, conseqüentemente julgou improcedente a impugnação, dela interpôs recurso para este Supremo Tribunal Administrativo a Impugnante SETGÁS — Sociedade Produtora e Distribuidora de Gás, Limitada, nos autos convenientemente identificada.

Apresentou tempestivamente as respectivas alegações de recurso jurisdicional, formulando as pertinentes conclusões — cfr. fls. 249 a 255 —, que aqui se dão por integralmente reproduzidas para todos os efeitos legais.

Não foram apresentadas quaisquer contra-alegações.

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

Uma vez que, aduz, na V conclusão das respectivas alegações a Recorrente “*sustenta que, na sequência da apresentação da petição inicial na Câmara Municipal do Barreiro, esta autarquia confirmou as liquidações das taxas, na sequência do que os autos foram remetidos ao tribunal a quo.*”

Facto que, porventura relevante tendo em conta o estabelecido pelo n.º 2 do art.º 22º da Lei n.º 1/87, de 6 de Janeiro, “*não o estabeleceu o M.mo Juiz a quo; nem se adquire dos autos e seus apensos. . .*”

O que significa que o presente “*recurso não versa exclusivamente matéria de direito, circunstância que obsta a que este STA dele possa conhecer, sendo antes competente, o TCA pela sua 2.ª Secção — arts. 21.º, n.º 4 e 32º, n.º 1, al. b) e 41º, n.º 1, al. a), todos do ETAF.*”

Reclama, assim, decisão que, acolhendo o entendimento sufragado, declare a suscitada incompetência em razão da hierarquia.

Notificada a Recorrente para, querendo, se pronunciar — art.º 704º do CPC —, veio aos autos expressamente dizer que “*nada tem a opor.*”

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir, em primeiro lugar e prejudicialmente, da arguida incompetência em razão da hierarquia.

Questão que, adiante-se desde já, não pode deixar de proceder.

Na verdade e como bem proficientemente evidencia o Ilustre Magistrado do Ministério Público e a Recorrente aceita, na apontada conclusão das suas alegações, esta invoca facto que a sindicada decisão não estabeleceu.

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

Assim e ante o disposto no art. 705º, nº 1, do CPC para o julgamento sumário pelo Relator, até por maioria de razão e sem necessidade de outros ou melhores considerandos ou formalidades, Nos termos dos invocados arts. 32, n.º 1, al. b), e 41, n.º 1, al. a), do ETAF e 280º do CPPT, com referência ao art. 109, n.º 2 daquele estatuto.

Acordam os Juízes desta Secção em julgar procedente a “questão prévia” suscitada pelo Ex.mo Magistrado do Ministério Público e, conseqüentemente, declarar a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do objecto do presente recurso, Indicando como competente, para tanto, a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, ao qual, após o eventual transito, sem mais, deverão remeter-se os presentes autos.

Custas pela Recorrente, fixando a taxa de justiça em € 95 e a procuradoria em 40%.

Lisboa, 30 de Abril de 2002. — *Alfredo Madureira* (relator) — *Branhão Pinho* — *Almeida Lopes* (o STA é competente).

Acórdão de 30 de Abril de 2002.

Assunto:

Nulidade de sentença. Omissão de pronúncia. IVA. Fundamentação Notificação. Liquidação. Competência. Impugnação Judicial. Contencioso Anulatório.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *A sentença é nula - omissão de pronúncia - quando deixe de apreciar questões que devesse conhecer - arts.º 668º n.º 1, do CPCivil e 144º, n.º, 1 do CPT.*
- 2 — *Tal nulidade está em correspondência directa com o dever imposto ao Juiz artº 660.º, n.º 2, do CPCivil -de resolver todas as questões que tiverem sido submetidas à sua apreciação, tendo apenas como limite a sua prejudicialidade por virtude da solução dada a outras, por tal modo que é a infracção a esse dever que concretiza a dita nulidade.*
- 3 — *O direito à fundamentação do acto tributário, ou, em matéria tributária, constitui uma garantia específica dos contribuintes, devendo obedecer aos requisitos expressos nos arts. 82º do CPT e 125º do CPA, correspondentes, aliás, no essencial ao artº 1.º n.ºs 1 e 2, do Dec-Lei 256-A/77, de 17/06 - cf. hoje o artº 77º da LGT.*
- 4 — *Deve considerar-se fundamentado o acto de liquidação adicional de IVA, baseado em relatório dos serviços de Fiscalização tributária, perfeitamente claro, esclarecedor e notificado.*
- 5 — *A notificação ao contribuinte não integra o acto tributário pelo que a sua falta ou irregularidade não afecta a validade deste mas apenas a sua eficácia.*
- 6 — *Assim, fundamentação do acto e notificação da fundamentação são realidades diversas, apenas a primeira constituindo vício de forma determinante da sua anulabilidade.*
- 7 — *Nos casos previstos no artº 82º do CIVA, a competência para a liquidação do Imposto pertence ao Serviço de Administração do IVA, ut artº 87º do mesmo diploma legal.*
- 8 — *O processo de impugnação judicial constitui um contencioso anulatório pelo que nele se não pode declarar a ineficácia do acto tributário mas apenas decretar a sua invalidade.*

Recurso n.º 22/02-30, em que são recorrente RIBOIRA & RIBOIRA, L.^{DA}, recorrida Fazenda Pública e de que foi relator o Ex.^{mo} Juiz Cons. Dr. Brandão Pinho.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do STA:

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto por RIBOIRA & RIBOIRA, L.^{DA}, do acórdão do TCA, proferido em 5/06/01, que negou provimento ao recurso que interpusera da sentença que, por sua vez, julgou improcedente a impugnação judicial pela mesma deduzida contra a liquidação adicional de IVA n.ºs 96.001460 e 96.001459 e respectivos juros compensatórios.

Fundamentou-se a decisão no não conhecimento das invocadas inconstitucionalidades, “por omissão de substanciação tanto no articulado inicial como nas alegações de recurso . . . na medida em que a recorrente se limita a, conclusivamente, afirmar essa desconformidade sem apresentar, de um ponto de vista jurídico, as razões em que se baseia essa inconstitucionalidade, nem sequer a que modalidade reverte o vício afirmado”; que “a presente liquidação não seguiu o procedimento de cálculo dos métodos presuntivos mas, pelo contrário, seguiu as correcções técnicas sob o figurino estatuído no artº 82º, n.º 3, do CIVA”; que “salvo disposição excepcional da lei, o valor da notificação não se reconduz nem a requisito de validade nem a requisito de eficácia geral e objectiva do acto mas, tão só, a requisito de eficácia subjectiva”; que o acto de liquidação “se encontra devidamente fundamentado, de facto e de direito, no relatório dos serviços de Fiscalização que lhe serviu de suporte e fundamento”, e finalmente que o acto de liquidação em causa baseou-se em meras correcções técnicas, não havendo intervenção do Chefe da Repartição de Finanças para efeitos de fixação da matéria colectável e consequente liquidação do imposto, o que somente ocorre quando, para o efeito, se lançar mão de presunções ou estimativas (art 84º do CIVA)”.

A recorrente formulou as seguintes conclusões:

”1ª A liquidação do imposto IVA e dos respectivos juros compensatórios a que se reportam os presentes autos resultou da determinação do lucro tributável com recurso aos métodos indiciários.

2ª Os métodos indiciários fundam-se em meras presunções, que não permitem de per si concluir que a tributação incide sobre um rendimento exacto, objectivo e real.

3ª No caso vertente, tendo a Administração Tributária recorrido a tais métodos indiciários, por aplicação dos artigos 51º a 56º do CIRC e 82º a 89º do CIVA, violou o disposto no n.º 2 do artigo 104º da nossa Constituição da República Portuguesa, que dispõe que “a tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real”, impondo-se, por isso, que se declare a inconstitucionalidade material daquelas normas.

4ª A 2.ª instância, por não ter conhecido desta questão, incorreu em omissão de pronúncia.

5ª Em todo o caso, o acto tributário não se encontra minimamente fundamentado, nem de facto, nem de direito, como é imposto pelos artigos 21º, n.º 2, e 64º, n.º 2, do C. P. Tributário, 123º, 125º e 15º do C. P. Administrativo e 268º, n.º 3, da Constituição da República Portuguesa.

6ª Os factos considerados provados por ambas as instâncias que decidiram da presente impugnação não nos permitem retirar a ilação de que o acto tributário se encontra fundamentado, deles devendo constar, para tanto, mas não tendo sido isso que aconteceu, todo o processo de formação do acto tributário, com a respectiva fundamentação, quer de facto, quer de direito.

7ª Do acto tributário, que é a liquidação do imposto IVA e dos respectivos juros compensatórios, não consta a sua fundamentação, nem esta resulta do relatório dos serviços de fiscalização, sendo certo, além disso, que dele nem sequer consta uma declaração de concordância expressa do autor do acto administrativo a esse relatório.

8ª Mas, se por mera hipótese, se considerar fundamentando-o acto tributário, é ele, contudo anulável, dado que foi praticado por órgão, o Sr. Director de Serviços, que não tinha competência para a sua prática, sendo competente para o praticar, nos termos do disposto no artigo 82º do CIVA, o Sr. Chefe da Repartição de Finanças de

Cinfães, posto ainda que não há avocação do acto, pois que não se trata no caso vertente de superior hierárquico chamar a si acto administrativo praticado por subalterno.

9ª Além disso, não é certo, como se defende no douto acórdão recorrido, que a falta de notificação da fundamentação do acto tributário não contende com a sua validade, mas somente com a sua eficácia.

10ª De facto, “*tal falta de notificação constitui preterição de formalidade ou vício de forma do processo de liquidação, invalidando esta*”, como decidiu este STA - Ac. Doutrinaiis, Ano XXXIX, nº 458, págs. 195 a 207.

11ª Por outro lado, não tendo sido notificada à impugnante a fundamentação do acto tributário, a Administração Fiscal violou, com preterição do direito de audiência prévia, os seus direitos e garantias tutelados nomeadamente artigo 268º, nº 3, da Constituição da República Portuguesa.

121ª Em todo o caso, o Tribunal recorrido, a sufragar-se o seu entendimento, devia ter declarado o acto ineficaz em relação à impugnante.

13ª O douto acórdão recorrido violou, assim, por aplicação dos artigos 51º a 56º do CIRC e 82º a 89º do CIVA, o artigo 104º, nº 2 da Constituição da República Portuguesa; por falta de fundamentação do acto tributário, os artigos 21º, nº 2 e 64º, nº 2 do C.P. tributário, 123º, 124º, 125º e 15º do C. do Procedimento Administrativo; e por falta de notificação da fundamentação à impugnante, o artigo 268º, nº 3, da Constituição da República Portuguesa.

NESTES TERMOS e nos melhores de direito, que mui doutamente serão supridos, deve conceder-se provimento ao presente recurso e, consequentemente, revogando-se o douto acórdão recorrido:

a) Declarar-se que a Administração Fiscal recorreu aos métodos indiciários na determinação da matéria colectável, por aplicação dos artigos 51º a 56º do CIRC e 82º a 89º do CIVA, violando o disposto no nº 2 do artigo 104º da Constituição da República Portuguesa.

b) Se, por mera hipótese, assim se não entender, declarar-se nulo e de nenhum efeito o acto tributário, por não se encontrar fundamentado, nem de facto, nem de direito, por violação, nomeadamente, dos artigos 21º, nº 2, e 64º, nº 2, do C.P. Tributário, 123º, 124º, 125º e 15º do C.P. Administrativo e 268º, nº 3, da Constituição da República Portuguesa.

c) Se outro ainda for o entendimento, declarar-se o acto tributário: anulável, quer, dado o disposto nos artigos 82º do CIVA e 133º e 135º do C.P. Administrativo, por ter sido praticado por órgão sem competência para a sua prática, quer, tendo em conta o disposto nos artigos 21º, nº 2, do C.P. Tributário, 66º do C.P. Administrativo e 268º da Constituição da República Portuguesa., por falta de notificação da sua fundamentação; ou então, Ineficaz em relação à impugnante, dada a mesma falta de notificação a esta”.

A Fazenda Pública não contra-alegou.

O Ex.^{mo} magistrado do MP emitiu parecer no sentido de que, não havendo nulidade por omissão de pronúncia, se deve contudo ordenar a ampliação da matéria de facto, uma vez que, no aresto recorrido, “foi omitido qualquer juízo de facto sobre o qual se alicerçou a decisão da AF” sendo que, do probatório do aresto recorrido, “nem sequer consta qualquer remissão para o relatório que serviu de discurso fundamentador da decisão” e “a atitude da sentença de dar como provado o conteúdo de certo documento ou instrumento de prova não corresponde a qualquer juízo probatório sobre se os factos referidos existiram ou não na realidade”.

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

Em sede factual, vem apurado que:

”1 - Em resultado de uma acção de fiscalização levada a efeito à escrita/contabilidade da Impugnante, foram rectificadas as declarações periódicas do contribuinte, originando uma liquidação adicional para efeitos de IVA do ano de 1991, no montante de 680 000\$00 e correspondentes juros compensatórios, no montante de 604 958\$00.

2 - As rectificações efectuadas referem-se a omissão de contabilização e consequente não declaração de “prestação de serviços” e impostos, debitados a clientes - informação de fls. 46.

3 - O prazo para pagamento voluntário do imposto terminou em 4.4.96 - informação de fls. 42144.

4 - A impugnação foi deduzida em 8.4.96”.

Vejam, pois:

Nos termos dos arts 668º, nº 1, al. d), do C.P.Civil e 144º, nº 1, do CPT, a sentença ou acórdão, em suma a decisão, é nula, nomeadamente, quando o juiz deixe de pronunciar-se sobre questão que devesse apreciar, o que está em correspondência directa com o dever que lhe é imposto - cfr. art 660º, nº 2, daquele primeiro diploma legal - de resolver todas as questões que tiverem sido submetidas à sua apreciação exceptuadas apenas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras, por tal modo que é a omissão ou infracção a esse dever que concretiza a dita nulidade.

Cfr. Aberto dos Reis, *Anotado*, vol. V. pág. 143.

No caso, a nulidade consistiria em não se ter apreciado a inconstitucionalidade dos arts 51º a 56º do CIRC e 12º a 89º do CIV, por violação do disposto no artº 104º, nº 2, da Constituição, já que a liquidação impugnada resultou da determinação do lucro tributável com recurso aos métodos indiciários quando aquele último normativo estabelece que “a tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real”.

Mas a asserção não é correcta.

Desde logo, a sentença estabelece a razão de ser da não apreciação da inconstitucionalidade: “a omissão de substanciação” respectiva nos articulados, nos preditos termos.

E depois e em rigor, tal questão estava prejudicada na sua apreciação.

Na verdade, fundamentando-a a recorrente no recurso aos métodos indiciários, entendeu-se não corresponder tal à verdade, tratando-se antes como efectivamente se trata, de correções técnicas: omissão de “IVA liquidado e comprovadamente recebido dos clientes”, conforme documentos constantes de fls 30.

Pelo que se não verifica a invocada nulidade, improcedendo, assim, as conclusões nºs 1 a 4.

Quanto à falta de fundamentação do acto tributário:

Dispõe o artº 21º, nº 1, do CPT, epigrafado “direito à fundamentação”, que “as decisões em matéria tributária, que afectem os direitos ou interesses legalmente protegidos dos contribuintes conterão os respectivos fundamentos de facto e de direito.

Tal direito constitui garantia expressa dos contribuintes, nos termos do seu artº 19º, al. b).

O conteúdo e os requisitos da fundamentação estão, para o que ora interessa, expressos nos artº 82º do CPT e 125º do CPA, correspondentes, no essencial, ao artº 1º, nºs 2 e 3, do Dec-Lei nº 256-A/77, de 17/Jun - cfr., todavia, o artº 77º da LGT. Pretende-se o reforço das garantias da legalidade administrativa e dos direitos individuais dos cidadãos perante a Administração Pública, considerando-se que a falta de fundamentação das suas decisões dificulta,

muitas vezes, a sua impugnação, graciosa ou contenciosa, ou sequer, como expressava o relatório do falado dec-lei, uma “opção consciente entre a aceitação da sua legalidade e a justificação de um recurso contencioso”.

Exige-se, pois, em geral, a fundamentação dos actos administrativos - cfr. artº 124º do CPA - e tributários - artº 82º do CPT.

Aliás, o referido direito, com relação aos actos que afectem direitos ou interesses legalmente protegidos, constitui hoje, princípio constitucional, de natureza análoga aos direitos, liberdades e garantias enunciados no título II da parte 1.ª da Constituição da República - artº 268º.

A fundamentação há-de ser expressa, através duma exposição sucinta dos fundamentos de facto e de direito da decisão; clara, permitindo que, através dos seus termos, se apreendam com precisão os factos e o direito com base nos quais se decide; suficiente, possibilitando ao administrado ou contribuinte, um conhecimento concreto da motivação do acto, ou seja, as razões de facto e de direito que determinaram o órgão ou agente a actuar como actuou; e congruente, de modo que a decisão constitua conclusão lógica e necessária dos motivos invocados como sua justificação, envolvendo entre eles um juízo de adequação, não podendo existir contradição entre os fundamentos e a decisão.

Podendo consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anterior parecer, informação ou proposta, que, neste caso, constituirão parte integrante do respectivo acto (fundamentação por adesão ou remissão).

Pelo que, em tal caso, o despacho integra nele próprio o parecer, informação ou proposta que, assim, em termos de legalidade, terão de satisfazer os mesmos requisitos da fundamentação autónoma.

Por outro lado, é equivalente à falta de fundamentação, a adopção de fundamentos que, por obscuridade, contradição ou insuficiência, não esclareça, concretamente, a motivação do acto.

O que tudo constitui jurisprudência e doutrina tão correntes, que se torna desnecessária a sua enumeração aqui e agora.

A violação destes requisitos da decisão implica a respectiva ilegalidade, fundamento de subsequente anulação, em sede de impugnação judicial da correspondente liquidação -arts. 89º e 120º, al. c) do CPT.

Cfr. Alfredo de Sousa e J. Paixão, *CPT Anotado*, 2ª edição, pág. 165. É, todavia, de entender-se, como se entendeu nas instâncias, que os actos de liquidação do IVA estão suficientemente fundamentados, através do relatório dos SFT, donde resulta, de, forma clara, suficiente e congruente, as razões por que a Administração procedeu às liquidações:

”a impugnante omitiu IVA liquidado e comprovadamente recebido dos clientes, no montante de 680 000\$00, especificando-se no ponto 5.1.2; as disposições legais violadas, e no anexo IX (fls. 30), os documentos que serviram de suporte a tais deduções”.

Acresce que na nota de notificação da liquidação - fls. 17 - junta pela própria impugnante, se refere expressamente tratar-se de correcções efectuadas com base no relatório dos Serviços de Fiscalização, arquivados na Repartição de Finanças, sendo que a mesma fez uso da faculdade prevista no artº 22º do CPT, tendo-lhe sido entregue certidão daquele e da Nota de Liquidação”.

Pelo que improcedem as conclusões 5ª a 7ª (2ª parte).

Quanto à relevância da falta ou irregularidade da notificação da fundamentação na validade do acto tributário respectivo:

São coisas diferentes a fundamentação e a notificação do acto tributário.

A eventual irregularidade da notificação não gera qualquer vício de forma do acto impugnado pois não respeita à validade do mesmo mas à sua eficácia; não aos elementos do acto propriamente ditos mas à realização deste na ordem jurídica.

Tal notificação não constitui mais que um acto complementar que apenas assegura a plena eficácia do acto comunicando.

O que, aliás, constitui jurisprudência uniforme e reiterada deste STA.

Cfr. por mais recentes, os Acds. de 24/01/02, Rec. 26 376, 12/12/01, Rec. 26 529, 20/06/01, Rec. 25 955, 08/03/01, in *Fiscalidade* 6.38, 15/12/99, Recs 24.143 e 23 480, 10/02/99, Rec. 23.093, 23/09/98, Rec. 15.224, 11 /03/98, Rec. 22.004, 12/02/98, Rec, 14 320, 06/06/95, in *Acdº Doutr.* 416/17-968 e do TC de 08/Out/96 in *D. Rep.*, 2ª Série, de 13/12/96.

Nem o exposto contraria qualquer princípio ou preceito constitucional, logo porque, dando direito a que se requeira a notificação dos elementos omitidos, difere o prazo da reclamação graciosa e da impugnação judicial, ut artº 22º do CPT, permitindo ainda o uso do meio processual de intimação previsto no artº 166º.

Nem a presente situação tem nada a ver, ao contrário do que pretende a recorrente, com o Ac. deste STA, de 02Jun99 in *Acds. Doutrº* 458 pág 19 - aliás do ora relator.

É que, aqui, tratava-se da irregularidade da notificação do acto de fixação da matéria colectável, impossibilitando o contribuinte de reclamar da fixação do imposto, nos termos do artº 84º do CIVA ”pelo que se cometeu preterição de formalidade legal, ou, de outro modo, vício de forma, com força invalidante, pois, da liquidação”.

Trata-se, pois, de situações absolutamente distintas: ali, da notificação da fundamentação do acto final de liquidação; aqui, da notificação de um acto intermédio de procedimento tributário, com as preditas consequências.

Pelo que improcedem igualmente as conclusões 7ª (1ª parte) e 9ª a 11ª.

E, tratando-se de um contencioso anulatório - cfr. Alberto Xavier, *Aspectos Fundamentais do Contencioso Tributário*, pág. 65 - não há que declarar a ineficácia do acto mas apenas, quando for o caso, a sua invalidade, pelo que igualmente improcede a conclusão 12ª. Finalmente, a competência para a liquidação do imposto pertence à Direcção de Serviços de Cobrança do IVA e não ao Chefe da repartição de Finanças, nos termos do artº 87º do CIVA - redacção do Dec-Lei 100/95, de 19/05, - improcedendo, pois, a conclusão 8ª bem como a 13ª, mero repositório de todas as demais.

Pelo exposto, não se justifica a proposta ampliação da matéria de facto, quer dado o constante do nº 2 do probatório, com expressa remissão para a “informação de fls. 46”, quer por a recorrente não pôr em causa, no recurso, a base factual do acto tributário impugnado.

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

Custas pela recorrente, com procuradoria de 60%.

Lisboa, 30 de Abril de 2002. — *Brandão Pinho* (relator) — *Almeida Lopes* — *António Pimpão*.

Acórdão de 30 de Abril de 2002.**Assunto:**

Recurso per saltum para o STA. Competência. Matéria de facto. Pluralidade de recursos.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Afirmando um dos recorrentes, nas conclusões das suas alegações de recurso para o Supremo Tribunal Administrativo (STA), factos que o tribunal tributário de 1ª instância não considerou provados, fazendo assentar neles a sua pretensão, o recurso interposto da decisão deste Tribunal não tem exclusivo fundamento em matéria de direito, pelo que competente para o apreciar não é o STA, mas o Tribunal Central Administrativo.*
- 2 — *Nestas circunstâncias, o Tribunal Central Administrativo é do mesmo modo, o competente para apreciar o outro recurso interposto da mesma sentença, ainda que neste se não suscitem questões de facto.*

Recurso n.º36/02. Recorrentes: Miguel Ferreira dos Santos e Fazenda Pública; Recorridos: Miguel Ferreira dos Santos e Fazenda Pública; Relator: Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Baeta de Queiroz.

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

1.1 — MIGUEL FERREIRA DOS SANTOS, residente na Póvoa de Varzim, e a Fazenda Pública recorrem da sentença do M.º Juiz da 1ª Secção do 1º Juízo do Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto que julgou parcialmente improcedente a impugnação da liquidação de imposto sobre o valor acrescentado (IVA) relativo ao ano de 1993 deduzida por aquele primeiro recorrente.

O recorrente/impugnante formula as seguintes conclusões:

”I — A exigência da fundamentação expressa resulta do n.º 1 do art. 21.º do Cód. Proc. Tributário (então em vigor), constitui garantia expressa dos contribuintes, nos termos do art. 19º, al. b), e é imposta pelo art. 82º, ambos do mesmo código.

II — Constitui um direito essencial dos administrados à defesa dos seus direitos, consagrado nos arts. 48º, n.ºs 1 e 2, e 268º, n.º 1, ambos da Constituição da República Portuguesa.

III — A correcção de IVA foi expressamente fundamentada pelos Serviços da Administração Fiscal em documento denominado ”Nota da fundamentação das correcções por presunção/métodos indiciários” de 6 folhas, constante de fls. 31 a 36 dos autos, a qual acompanhou a notificação da fixação feita ao Recorrente em Março de 1998.

IV — Essa NOTA DE FUNDAMENTAÇÃO, porém, não especifica os elementos ou pressupostos concretos que conduziram a Administração Fiscal a ”presumir” que o mesmo terá agido como empresário em nome individual e as afirmações aí transcritas não são feitas de modo directo ou por remissão para quaisquer documentos probatórios ou outros elementos concretos.

V — Nessa NOTA DE FUNDAMENTAÇÃO nenhuma remissão é feita para quaisquer elementos, nomeadamente, para o Relatório dos Serviços de Inspeção e Prevenção Tributária de fls. 56 a 85, cuja existência não é sequer mencionada naquela NOTA DE FUNDAMENTAÇÃO e que tão pouco foi notificado ao Recorrente, VI — Um Relatório de Fiscalização que não é notificado ao contribuinte, nem sequer referido na NOTA DE FUNDAMENTAÇÃO, traduz um mero documento interno, para uso exclusivo dos Serviços, que não pode ser considerado elemento susceptível de fundamentar uma correcção, por mais pormenorizada que seja a concretização fáctica dos rendimentos e de outros elementos susceptíveis de justificar a decisão, em si contida.

VII — Desta forma, ocorre o vício de insuficiência ou falta de fundamentação da liquidação impugnada, a qual, assim, deve ser anulada por vício de forma derivado de preterição da formalidade de fundamentação imposta pela lei.

VIII — E assim, ressaltando sempre o devido respeito, a sentença recorrida ao considerar que as correcções efectuadas pela Administração Fiscal se mostram clara e suficientemente fundamentadas, violou as disposições legais supra citadas em I e II”.

1.2 — Não há contra-alegações da Fazenda Pública.

1.3 — A Fazenda Pública, por seu turno, conclui deste modo:

”1 — O prazo de caducidade do direito à liquidação do IVA é de cinco anos.

2 — Contados a partir do termo do ano a que respeita o imposto — arts. 88º do CIVA e 33º do CPT, uma vez que se trata de um imposto periódico.

3 — O prazo de caducidade do direito à liquidação do IVA referente ao ano de 1993 conta-se a partir de 1.1.1994 e terminando a 31.12.1998.

4 — Tendo a notificação da liquidação do IVA ao sujeito passivo ocorrido em 26.11.1998, ela foi feita dentro dos cinco anos permitidos por lei.

5 — O imposto é assim exigível.

6 — A dita sentença violou o arts. 88 do CIVA e 33º do CPT”.

1.4 — O impugnante não contra-alega no recurso da Fazenda Pública.

1.5 — O Ex.º Procurador-Geral-Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que este não é o Tribunal competente para apreciar o recurso interposto pelo impugnante, por se não fundar, exclusivamente; em matéria de direito, o que acarreta a que competente seja, também, para apreciar o recurso da Fazenda Pública, o Tribunal Central Administrativo.

1.6 — O recorrente, notificado deste parecer, nada diz.

1.7 — O processo tem os vistos dos Ex.ºs Juizes-Adjuntos.

2 — A matéria de facto vem assim fixada:

”1º Em resultado de inspeção efectuada os Serviços de Prevenção e Inspeção Tributária (SPIT), procederam, com recurso a métodos indiciários nos termos constantes do relatório bem como dá nota da fundamentação que se mostram juntos, respectivamente, de fls. 56 a 85 e de fls. 31 a 36 dos autos de reclamação, à fixação, para o impugnante e com referência ao ano de 1993, do valor do imposto sobre o valor acrescentado no montante de 2.831.425\$00 e respectivos juros compensatórios no valor de 2.908.068\$00 nos moldes que seguem.

Período	Base tributável	IVA	Juros	Total
1.º trimestre de 1993	4 424 102\$00	707 856\$00	791 248\$00	1 499 104\$00
2.º trimestre de 1993	4 424 102\$00	707 856\$00	748 427\$00	1 456 283\$00
3.º trimestre de 1993	4 424 102\$00	707 856\$00	705 607\$00	1 413 463\$00
4.º trimestre de 1993	4 424 102\$00	707 857\$00	662 786\$00	1 370 643\$00
<i>Total</i>	17 696 408\$00	2 831 425\$00	2 908 068\$00	5 739 493\$00

2º No seguimento da inspecção referida em 1º foi preenchido o boletim para alteração oficiosa, modelo 320, bem como a nota de apuramento de IVA, modelo 382, tendo-se procedido à liquidação de IVA referente aos períodos de Março, Junho, Setembro e Dezembro todos do ano de 1993, no montante global de 5.739.493\$00, a qual foi notificada pessoalmente ao impugnante em 26 de Novembro de 1998.

3º Por ofício datado de 4 de Março de 1998, com o n.º 1355, cuja cópia se encontra junta a fls. 10 dos autos de reclamação, proveniente da 1ª Repartição de Finanças do Concelho de Póvoa de Varzim, que foi recebido e assinado em 5 de Março desse mesmo ano foi ao impugnante dado conhecimento que o IVA referente aos anos de 1993 e 1994 foi fixado respectivamente em 2.831.425\$00 e 424.166\$00. pelos fundamentos constantes da nota de fundamentação elaborado pelos SPIT, que se mostra junta de fls. 31 a 36 dos autos de reclamação, que acompanhava a notificação.

4º Na mesma ocasião referida em 3º o impugnante foi notificado de que poderia, querendo, no prazo de 30 dias reclamar da fixação do imposto.

5º Na sequência dessa notificação o impugnante deduziu em 9 de Abril de 1998 reclamação para a Comissão de Revisão, a qual, por despacho de 15 de Maio de 1998, veio a ser indeferida por ter sido apresentada fora de prazo.

6º Na sequência da notificação a que se alude em 2º o impugnante apresentou em 22 de Fevereiro de 1999 nova reclamação a que coube o n.º 1872-99/400094.3 a qual foi indeferida na totalidade por despacho de 9 de Agosto de 200D. cuja cópia se mostra junta de fls. 43 e 55 do respectivo processo, e que lhe foi notificado em 18 de Setembro desse mesmo ano”.

3 — Afirma o recorrente/impugnante, na conclusão VI das suas alegações, que o relatório da fiscalização não lhe foi notificado, nem sequer é referido na “nota de fundamentação”.

A sentença estabeleceu, a este propósito, que ocorreu uma inspecção, da qual foi elaborado relatório, na sequência do que foi fixado o valor da base tributável para efeitos de o IVA, e feita a respectiva liquidação, tendo sido dado conhecimento ao ora recorrente daquela fixação, pelos fundamentos constantes da nota de fundamentação, que lhe foi enviada - pontos 1º a 3º da matéria de facto.

Mas não se refere, na matéria de facto estabelecida pela sentença recorrida, se o relatório da fiscalização foi, ou não, notificado ao contribuinte, e se a ele se faz referência naquela.

Significa isto que o recorrente manifesta a sua discordância com a matéria de facto fixada pelo Tribunal recorrido, ao pretender que devia ter dado por provado aqueles factos, assim controvertidos.

Motivo por que o recurso em apreço não tem exclusivo fundamento em matéria de direito, e este não é, em razão da hierarquia, o Tribunal competente para o apreciar, por força do disposto nos artigos 32º, n.º 1, alínea b), e 41º, n.º 1, alínea a), do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais.

Na verdade, para estabelecer a competência do Tribunal, tudo o que importa é saber se vêm alegados factos diferentes dos fixados pela 1ª instância, ou por contrários, ou por omissos. Afirmados esses factos, para concluir pela incompetência deste Tribunal não importa a sua relevância, ou dos juízos valorativos sobre eles construídos. Basta que as conclusões das alegações de recurso incluam matéria

de facto não coincidente com a fixada na decisão recorrida para que o recurso não verse, exclusivamente, matéria de direito. E, não incidindo, unicamente, sobre matéria de direito, não é este Tribunal, mas o Tribunal Central Administrativo, o competente para apreciar o recurso, face às invocadas disposições legais.

Ora, não se achando ainda estabilizada a matéria de facto, por isso que um dos recorrentes a controverte, este Tribunal não é o competente para apreciar nenhum dos recursos interpostos da sentença, como vem sendo uniformemente entendido pela jurisprudência, já que importa, antes de mais, fixar, de modo definitivo, a factualidade relevante, só depois se tornando possível a aplicação do direito. Ou seja, a incompetência deste Supremo Tribunal Administrativo para apreciar o recurso interposto pelo impugnante, sendo competente para dele conhecer o Tribunal Central Administrativo, faz com que este último seja, do mesmo modo, o competente para decidir do recurso da Fazenda Pública.

4 — Termos em que acordam, em conferência, os juízes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo, em julgar o Tribunal incompetente, em razão da hierarquia, para apreciar os recursos, por competente ser a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo.

Custas a cargo do recorrente/impugnante, com € 100,00 e de taxa de justiça e 40% de procuradoria.

Lisboa, 30 de Abril de 2002. — *Baeta de Queiroz (Relator) Benjamim Rodrigues — Fonseca Limão.*

Acórdão de 30 de Abril de 2002.

Assunto:

Não inconstitucionalidade da tributação do rendimento presumido.

Doutrina que dimana da decisão:

Não sofre de inconstitucionalidade a norma segundo a qual os contribuintes são tributados com base no lucro presumido pois que da Constituição e nomeadamente do seu anterior artigo 107.º, n.º 2, e actual artigo 104.º n.º 2, não pode retirar-se a conclusão de ser vedada entre nós a tributação de rendimentos presumidos ou a utilização de «presunções» na determinação do rendimento tributável.

Recurso: 98/02. Recorrente: Manuel da Rocha Monteiro; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Juiz Cons.^o Dr. António Pimpão.

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

1. Manuel da Rocha Monteiro recorre do acórdão que, no Tribunal Central Administrativo, negando provimento ao recurso manteve a

sentença que havia julgado improcedente a impugnação de IVA de 1991.

Alegou formulando o seguinte quadro conclusivo:

1. A liquidação do imposto IVA e dos respectivos juros compensatórios a que se reportam os presentes autos resultou da determinação do lucro tributável com recurso aos métodos indiciários, como, aliás, reconhece a sentença da 1ª instância e consta do próprio relatório dos serviços de fiscalização que no seu ponto 7 refere *“que o rendimento da categoria ‘C’ seja determinado com recurso à aplicação dos métodos indiciários”*.

2. Os métodos indiciários fundam-se em meras presunções, que não permitem de *per si* concluir que a tributação incide sobre um rendimento exacto, objectivo e real.

3. No caso vertente, tendo a Administração Tributária recorrido a tais métodos indiciários, por aplicação dos artigos 51º a 56º do CIRC e 82º a 89º do CIVA, violou o disposto no nº 2 do artigo 104º da nossa Constituição da República Portuguesa, que dispõe que *“a tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real”*, impondo-se, por isso, que se declare a inconstitucionalidade material daquelas normas.

4. A 2ª instância, por não ter conhecido desta questão, incorreu em omissão de pronúncia.

5. Em todo o caso, o acto tributário não se encontra minimamente fundamentado, nem de facto, nem de direito, como é imposto pelos artigos 21º, nº 2, e 64º, nº 2, do C. P. Tributário, 123º, 125º e 15º do C. P. Administrativo e 268º, nº 3, da Constituição da República Portuguesa.

6. Os factos considerados provados por ambas as instâncias que decidiram da presente impugnação não nos permitem retirar a ilação de que o acto tributário se encontra fundamentado.

7. Do acto tributário, que é a liquidação do imposto IVA e dos respectivos juros compensatórios, constante de fls. 2 do documento nº 1 junto com a impugnação, não consta a sua fundamentação, nem esta resulta do relatório dos serviços de fiscalização, sendo certo, além disso, que do acto de liquidação nem sequer consta uma declaração de concordância expressa do autor do acto administrativo a esse relatório.

8. Se por mera hipótese se entender que o acto tributário se encontra fundamentado, não é certo, como se defende no douto acórdão recorrido, que a falta de notificação não contende com a sua validade, mas apenas com a sua “eficácia subjectiva”.

9. De facto, *“tal falta de notificação constitui preterição de formalidade ou vício de forma do processo de liquidação, invalidando esta”*, como decidiu este STA - *Ac. Doutrinai*s, Ano IX, nº 458, pags. 195 a 207.

10. Por outro lado, não tendo sido notificada ao impugnante a fundamentação do acto tributário, a Administração Fiscal violou, com preterição do direito de audiência prévia, os seus direitos e garantias tutelados nomeadamente pelo artigo 268º, nº 3, da Constituição da República Portuguesa.

11. Em todo o caso, o Tribunal recorrido, a sufragar-se o seu entendimento, devia ter declarado o acto ineficaz em relação ao impugnante.

12. Finalmente é de salientar que a distribuição linear do IVA por semestres não tem qualquer suporte legal e contraria as disposições do Cap. V do CIVA, nomeadamente o seu artigo 26º, nº 1.

13. O acórdão recorrido violou, assim, por aplicação dos artigos 51º a 56º do CIRC e 82º a 89º do CIVA, o artigo 104º, nº 2, da Constituição da República Portuguesa; por falta de fundamentação do acto tributário, os artigos 21º, nº 2, e 64º, nº 2, do C. P. Tributário, 123º, 124º, 125º e 15º do C. do Procedimento Administrativo; considerando-se, por mera hipótese existente a fundamentação, por falta de notificação desta ao impugnante, o artigo 268º, nº 3, da Constituição da República Portuguesa; dada a processada distribuição linear do IVA, o artigo 26º, nº 1, do CIVA.

14. Deve conceder-se provimento ao presente recurso e, consequentemente, revogando-se o douto acórdão recorrido:

a) Declarar-se que a Administração Fiscal recorreu aos métodos indiciários na determinação da matéria colectável, por aplicação dos artigos 51º a 56º do CIRC e 82º a 89º do CIVA, violando o disposto no nº 2 do artigo 104º da Constituição da República Portuguesa.

b) Se, por mera hipótese, assim se não entender, declarar-se nulo e de nenhum efeito o acto tributário, por não se encontrar fundamentado, nem de facto, nem de direito, por violação, nomeadamente, dos artigos 21º, nº 2, e 64º, nº 2, do C. P. Tributário, 123º, 124º, 125º e 15º do C. P. Administrativo e 268º, nº 3, da Constituição da República Portuguesa.

c) Se outro ainda for o entendimento, declarar-se anulável, ou então ineficaz o acto tributário em relação ao impugnante, dada a sua falta de notificação a este, por violação dos artigos 21º, nº 2, do C. P. Tributário, 66º do C. P. Administrativo e 268º da Constituição da República Portuguesa.

A EMMP entende que o recurso não merece provimento pois que a determinação do rendimento colectável por métodos indiciários não é inconstitucional, conforme se tem vindo a pronunciar o T. Constitucional tendo o acórdão recorrido procedido a uma correcta interpretação e aplicação da lei.

2. O acórdão recorrido fixou o seguinte quadro factual:

1. O impugnante foi sujeito a uma visita de fiscalização pelos Serviços de Fiscalização Tributária, com vista à análise da sua situação tributária em IVA/IRS no exercício de 1991 (doc. fls. 11).

2. Na sequência dessa fiscalização, foi elaborada a informação que se encontra documentada a fls. 11/20 e cujo teor integral aqui se dá por reproduzido, de onde destacamos o seguinte:

”1. Caracterização Geral do S. Passivo e Actividade Exercida:

O sujeito passivo exerce a actividade de Trabalhos que concorrem para a construção civil, desde 26.1.90.

A actividade foi desenvolvida pelo SP e por seis operários (...).

Para execução da sua actividade, o SP não possui quaisquer bens de equipamento.

Trata-se de um empresário em nome individual com baixa capacidade produtiva. Actualmente deixou de trabalhar na construção civil e dedica-se à venda de peixe.

2. Organização Contabilística e Enquadramento Fiscal:

O SP possui e escritura os livros referidos no artº 50º do CIVA

2.1 LIVROS:

2.1.1. Livro de Existências:

O SP apenas registou como Existências Iniciais e Finais do exercício em análise 1991 - uma importância global, não tendo procedido à sua inventariação (junta-se fotocópia doe. nº 1).

Em 30.5.95 foi notificado para no prazo de oito dias nos exibir os inventários físicos das Existências em 1.1.91 e 31.12.91 (junta-se fotocópia da notificação, doc. 2).

Decorrido o prazo concedido na notificação, o SP declarou-nos em auto de declarações, de que se junta fotocópia (doc. nº 3) de que não foram elaborados os inventários físicos das existências Iniciais e Finais do exercício de 1991, tendo sido determinado o valor das existências por estimativa, o que contraria o disposto no artº 25º do CIRC.

Nesta data foi levantado auto de notícia pelas infracções cometidas ao artº 25º do CIRC.

2.1.2. Enquadramento Fiscal:

Encontra-se enquadrado no regime normal trimestral para efeitos de IVA e registado em IRS, desde 26.1.90, datado do início da actividade.

3. Análise dos Valores Declarados:

Os valores declarados no anexo B1 evidenciam os seguintes montantes:

PROVEITOS:

1. Prestação de serviços com matéria-prima incorporada — 20 324 205\$00;

CUSTOS:

2. Compras de matérias-primas — 12 344 491\$00;

3. Existências Iniciais Mat. Prima — 750 000\$00;

4. Existências Finais Mat. Prima — 1 200 000\$00;

5. Consumos Mat. Prima [(2 + 3)-4] — 11 894 491\$00;

6. Remunerações do Pessoal — 2 557 190\$00;

7. Encargos s/remunerações — 660 746\$00;

8. Seguros — 169 677\$00;

9. Trab. Exec. Terceiros — 3 765 000\$00;

10. Rendas e alugueres — 476 450\$00;

TOTAL DOS CUSTOS (5+6+7+8+9) — 19 523 554 00.

Resultado Declarado — 800 651\$00.

ANÁLISE DAS FACTURAS EMITIDAS:

Da análise efectuada às facturas emitidas e de que se junta fotocópia verificamos o seguinte:

Quanto ao tipo de Serviços Prestados, apenas foi mencionado nas facturas n.ºs 39, 41, 48, 51 e 54 (Serviços de Trolharia) de entre os quais, assentamento de azulejo, reboco, alvenarias e chãos;

Quanto ao local onde foi prestado o Serviço, apenas consta das facturas n.ºs. 49, 51, 56, 61 e 63 (obra da Constituição e Miramar, Departamento de Física da Universidade de Aveiro e Hipermercado Feira Nova, respectivamente);

Quanto aos Materiais Incorporados, não se encontram mencionados em nenhuma factura.

4. Auto de Declarações:

Perante as dúvidas que nos surgiram, inquirimos o SP que nos declarou em relação às perguntas que lhe foram formuladas o seguinte:

”1. A empresa durante o exercício de 1991 fez todos os trabalhos de construção civil, nomeadamente, pedreiro, trolha, não se recordando se efectuou serviços de picheleria e electricista.

2. Trabalhou para Ilídio Monteiro Construções, SA, no Bairro Social da Prelada Porto, em revestimento de paredes e aplicação de tijoleiras; para José Pimentel Nunes & Filhos L.ª, nas escolas da Apúlia e num edifício comercial, em assentamento de tijolo, revestimentos

cerâmica; para Norgeste Construções, L.^{da}, em casas geminadas no Bairro da Biquinha - Porto, não se recordando dos trabalhos efectuados; para Soares da Costa em habitações na Av. de França - Porto, não se lembrando dos serviços efectuados; para Pronil, em casas geminadas no Bairro Social de Miramar, não se recordando do serviço efectuado; para Celestino Oliveira, num Centro Comercial de Esmoriz, no se recordando do serviços efectuado; para Cobetar, na obra da Universidade de Aveiro (apenas mão-de-obra) em assentamento de tijolo francês; para Armando Ribeiro, no Hipermercado Feira Nova, não se recordando dos serviços efectuados.

3. Não se recorda dos materiais aplicados e em que obras os aplicou.

4. Embora nas facturas constasse como local de descarga Castelo de Paiva, tal facto deve-se, provavelmente, a confusão com a sede da firma, tendo a grande maioria dos materiais sido descarregados nas obras em curso.

5. Os poucos materiais que transportava no seu carro não eram acompanhados de guias ou de qualquer outro documento, possuía apenas uma carrinha de 9 lugares adquirida no sistema *leasing* com matrícula MQ-02-93.

6. O pagamento dos materiais foi efectuado a dinheiro.

7. Dos empregados que teve em 1991 foram 5 com categoria de trolha, 1 praticante de trolha e 2 serventes de trolha.

8. Os preços praticados tinham em linha de conta todos os custos, inerentes à produção (mão-de-obra, matérias-primas, despesas gerais de funcionamento, manutenção e deslocação), acrescentando aos mesmos, tendo em consideração os valores normais de mercado, uma taxa de lucro mínima.

9. Os pagamentos dos clientes foram efectuados a dinheiro.

10. O pagamento do sub contrato a Fernando Pereira da Silva Maia referente à factura nº 51, foi pago a dinheiro.

11. Que não se recorda dos serviços que foram efectuados pelo Sr. Fernando Pereira da Silva Maia, só se recorda que trabalhou numa ou várias obras de Aveiro e não se recorda qual o cliente ou clientes para que foram prestados os serviços.

12. Que não foi efectuado inventário físico das existências iniciais e finais do exercício de 1991, tendo sido determinado o valor destas existências por estimativa.

5. CONCLUSÃO.

Em face dos elementos constantes da escrita do SP e após termos ouvido o mesmo em auto de declarações, fez-se um estudo ao nível do custo industrial ou custo de produção, com o seguinte resultado:

5.1 Custo Industrial:

5.2 Omissão de Servos Prestados:

Da análise às facturas emitidas de Serviços Prestados verificamos não haver correspondência entre as facturas emitidas e o valor do subcontrato no montante de 3 765 000\$00, a que se refere a factura nº 51 emitida em 27.12.91, pelo que se verificou uma omissão de proveitos, de montante superior ou, no mínimo, igual ao valor do subcontrato.

6. CREDIBILIDADE DOS ELEMENTOS DA ESCRITA:

Face às anomalias constatadas, falta dos inventários físicos da Existências, facturas de serviços emitidas sem discriminação de serviços e das matérias incorporadas, omissão de serviços à escrita e à declaração, como ainda a impossibilidade de controlar financeiramente os Proveitos e Despesas, por os fluxos financeiros serem a dinheiro,

segundo nos declarou o SP, os elementos escriturados e declarados não nos merecem credibilidade.

7. DETERMINAÇÃO PRESUMÍVEL DOS SERVIÇOS PRESTADOS:

Atendendo ao referido nos pontos anteriores, dada a existência de indícios seguros de que os serviços prestados não correspondem aos reais e à impossibilidade da se calcular, por falta de elementos correctos, clara e inequivocamente, o montante de serviços prestados efectuados, propomos que o rendimento da categoria "C" seja determinado com recurso à aplicação de métodos indiciários previstos no artº 38º do CIRS, com base no fundamento de omissão de serviços prestados à escrita e à declaração.

7.1. (...)

7.2 Correções de Impostos:

Assim, o resultado da categoria "C" relativo ao ano em questão foi obtido do seguinte modo:

IRS (...):

Serviços Prestados presumidos — 24 761 235\$00;

Serviços Prestados Declarados — 20 324 205\$00;

Serviços Prestados Omitidos — 4 437 030\$00;

IVA.

Face ao volume de negócios presumido para efeitos de IRS, propõe-se para fixação, nos termos do artº 82º do CIVA, IVA no montante de 754 295\$00 correspondente à incidência da taxa de 17% sobre o valor de 4 437 030\$00 e uma distribuição linear por trimestres, conforme a seguir se indica:

1º trimestre — 188 574\$00;

2º trimestre — 188 574\$00;

3º trimestre — 188 754\$00;

4º trimestre — 188 754\$00".

3. Em consequência, foi emitido em Maio de 1995 o modelo 382 de IVA para arrecadação do imposto em falta, no montante total de 754 295\$00, de que o impugnante foi notificado por officio de 5.6.94 (cfr. doc. fls. 20 e 20vº.).

4. Por officio de 20.6.95 foi o contribuinte notificado nos termos do artº 27º do CIVA para, no prazo de 15 dias pagar o IVA no montante de 754 295\$00 e respectivos juros compensatórios na quantia de 608 925\$00, conforme liquidação que se junta (imposto fixado nos termos do art. 82º do CIVA) referente ao exercício de 1991 e da faculdade de reclamar do montante fixado nos termos do art. 84º do CIVA ou do artº 84º do CPT, tudo nos termos que constam do documento junto aos autos a fls. 8/9 e cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido.

5. O contribuinte não apresentou reclamação nos termos do artº 84º do CIVA ou do artº 84º do CPT, vindo a deduzir a presente impugnação judicial em 15.9.95 (cfr. informação de fls. 23).

3.1. O acórdão recorrido negou provimento ao recurso e confirmou a sentença que havia julgado improcedente a impugnação da liquidação de IVA e juros compensatórios depois de responder negativamente às questões a resolver e que se prendiam com saber se ocorria inconstitucionalidade das normas permissivas de recurso a métodos indiciários (arts. 58º do CIVA, 38º do CIRS e 52º do CIRC) ou da interpretação que lhes foi dada na sentença recorrida e se ocorria falta de fundamentação ou de notificação da fundamentação do acto tributário.

E para chegar a este resultado entendeu o acórdão em apreciação que por omissão de substanciação, tanto no articulado inicial como nas alegações de recurso, não é de conhecer da inconstitucionalidade e/ou da interpretação desconforme à CRP de normas de direito substantivo fiscal, questão enunciada nas conclusões sob os itens 1 a 5 e 9, na medida em que a recorrente se limita a afirmar conclusivamente a referida desconformidade sem que apresente as razões de facto e de direito do discurso jurídico fundamentador nem, sequer, a que modalidade reverte o vício afirmado.

Acrescentou, ainda, que apesar de o recorrente não ter apresentado nenhum discurso jurídico sobre a matéria, na sentença foi referido que "(...) a lei autoriza que o apuramento do imposto devido se faça através do método presuntivo naqueles casos, em que a escrita do contribuinte o não permita por conter erros, omissões ou falsidades e esse apuramento também não seja possível através dos elementos objectivos recolhidos pelos Serviços de Fiscalização Tributária.

Assim, ao estabelecer a possibilidade de recurso a métodos presuntivos para apurar a matéria colectável, não está o legislador ordinário a ofender o citado artº 107º da Constituição, uma vez que o que se pretende com esse método é, precisamente, evitar a fraude fiscal e tributar o rendimento real dos contribuintes."

Concluiu, ainda, o acórdão recorrido, que a matéria de facto provada, sobre que a recorrente se limitou a contestar por negação, evidência o absoluto incumprimento das obrigações de normalização contabilista introduzidas no Plano Oficial de Contabilidade (POC), pelos DL 74/85, de 22.3, e DL 410/89, de 23.11, pelo que a insistência na questão da inconstitucionalidade do procedimento legal definido pelo recurso a métodos indiciários e presuntivos, para mais, sem se apresentar nenhum juízo fundamentador, é irrelevante na economia dos autos pelo que improcede a matéria de recurso constante das conclusões 1 a 5 e 9.

3.2. Nas conclusões 1ª a 4.ª do presente recurso sustenta a recorrente que a liquidação do IVA e dos respectivos juros compensatórios resultou da determinação do lucro tributável com recurso aos métodos indiciários os quais se fundam em meras presunções, que não permitem de per si concluir que a tributação incide sobre um rendimento exacto, objectivo e real pelo que tendo a Administração Tributária recorrido a tais métodos indiciários violou o disposto no nº 2 do artigo 104º da nossa Constituição da República Portuguesa, que dispõe que "*a tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real*", impondo-se, por isso, que se declare a inconstitucionalidade material daquelas normas pelo que o acórdão recorrido "por não ter conhecido desta questão, incorreu em omissão de pronúncia".

Entende-se que não ocorre a invocada omissão de pronúncia pois que, como anteriormente se referiu, o acórdão em apreciação sustentou que não era de conhecer de tal inconstitucionalidade por existir omissão de substanciação, tanto no articulado inicial como nas alegações de recurso pois que a recorrente se limitaria a afirmar conclusivamente a referida desconformidade constitucional sem que tivesse, presente as razões de facto e de direito do discurso jurídico fundamentador ou a que modalidade reverteria o vício afirmado.

Acrescentou, ainda, que apesar de o recorrente não ter apresentado nenhum discurso jurídico sobre a matéria, a sentença proferida em 1ª instância apreciou tal questão ao afirmar que a lei autoriza que o apuramento do imposto devido se faça através do método presuntivo

naqueles casos em que a escrita do contribuinte o não permita por conter erros, omissões ou falsidades e esse apuramento também não seja possível através dos elementos objectivos recolhidos pelos Serviços de Fiscalização Tributária pelo que ao estabelecer a possibilidade de recurso a métodos presuntivos para apurar a matéria colectável, não está o legislador ordinário a ofender o citado preceito constitucional, uma vez que o que se pretende com esse método é, precisamente, evitar a fraude fiscal e tributar o rendimento real dos contribuintes.

Do exposto resulta que não ocorre nulidade por omissão de pronúncia pois que depois de afirmar que não se podia conhecer de tal questão por falta de substanciação sempre acompanhou a sentença recorrida que se pronunciou pela não verificação da falada inconstitucionalidade e pelo acerto do recurso aos métodos indiciários justificados pelo "absoluto incumprimento das obrigações de normalização Contabilística introduzidas no Plano Oficial de Contabilidade (POC), pelos DL 74/85, de 22.3, e DL 410/89, de 23.11".

E a decisão que se pronunciou pela não inconstitucionalidade das indicadas normas por as mesmas não violarem o preceito constitucional indicado é de confirmar seguindo, desta forma jurisprudência do Tribunal Constitucional em caso não muito diverso do dos presentes autos (cfr. Ac. TC 348/97, DR, 2ª série, nº 170, de 25-7-97, p. 8959).

Neste se escreveu que a Constituição, no artigo 107º, relativo aos impostos, dispõe no n.º 2 que «a tributação das empresas incidirá fundamentalmente sobre o seu rendimento real» tendo-se adoptado, entre as soluções típicas possíveis, a tributação dos lucros reais, isto é, em princípio, dos lucros efectivamente verificados em cada ano, se bem que, exigindo tal opção um sistema fiável de conhecimento dos resultados das empresas e porque isso não se mostra possível em muitos sectores, admite-se que aquela tributação possa incidir pelo menos sobre os lucros presumivelmente realizados.

É que conforme escreveu Teixeira Ribeiro, citado no mesmo acórdão, é do rendimento real, e não do rendimento normal, que depende a capacidade tributária contudo por vezes não há mais remédio do que tributar o rendimento normal quando se torna impossível conhecer com suficiente aproximação o rendimento real.

E ainda citando o Prof. Sousa Franco a forma de determinação da matéria colectável, relativamente aos impostos directos, pode efectuar-se com recurso aos rendimentos presumidos pois que se entende que não é possível, por ser fácil a fraude ou o arbítrio, qualquer tentativa de fixação real e directa da matéria colectável escolhendo-se então indicadores, com base nos quais se determina o valor que vai ser tributado, admitindo-se, por exemplo, que existe uma correlação entre o número de empregados, o volume de vendas ou o capital social. Nesta perspectiva o lucro que a empresa deve ter obtido resultará dos indicadores que servem de base à fixação do imposto por presunção da Administração, aplicando critérios legais.

Ainda segundo o mesmo autor a *tributação real*, sobretudo por razões de justiça e eficiência económica, é preferível - representa um sistema mais justo, que permite a personalização do imposto e mais uma correcta distribuição da carga fiscal -, sendo certo que tal forma de tributação tem recebido entre nós uma concretização efectiva limitada, desde logo porque pressupõe a existência de uma economia

desenvolvida: um elevado grau de precisão e desenvolvimento da máquina administrativa, uma estrutura económica com empresas de razoável dimensão, dispondo de processos de contabilidade normalizados e rigorosos, com sujeitos económicos racionais e uma economia altamente monetarizada e baseada na troca.

Citando, ainda, Manuel Pires, «A Constituição de 1976 e a fiscalidade», *Estudos sobre a Constituição*, 2º vol., Lisboa, 1978, pp. 417 e seguintes, referiu que:

« Sobre a tributação das empresas, adoptou o legislador constitucional a tributação do rendimento real, embora cuidadosamente tenha inserto o advérbio "fundamentalmente" e não poderia deixar de ser de outro modo. Num país em que existe um número imenso de empresários que não dispõem de contabilidade ou se dela dispõem, ela não oferece as condições de confiança para o apuramento do verdadeiro rendimento, será utópico considerar a tributação sempre segundo o rendimento real. Numa grande parte dos casos, esse apuramento terá de ser feito à forfait ou presumidamente, embora tal implique um elemento não homogéneo para efeito do imposto pessoal (soma de rendimentos reais com rendimentos não reais), no caso de empresários individuais ou mesmo de certo tipo de sociedades em relação às quais se possa decidir uma não tributação autónoma (os lucros seriam repartidos finalmente entre os sócios de acordo com determinados critérios).» Entendeu, por isso, o Tribunal Constitucional que não sofre de inconstitucionalidade a norma segundo a qual os contribuintes são tributados com base no lucro presumido pois que da Constituição e nomeadamente do seu artigo 107.º, n.º 2, não pode retirar-se a conclusão de ser vedada entre nós a tributação de rendimentos presumidos ou a utilização de «presunções» na determinação da base tributável.

3.3. Nas conclusões 5ª a 11ª continua a recorrente a defender a não fundamentação de facto e de direito do acto tributário que igualmente não resultaria do relatório dos serviços de fiscalização ao que acresceria que do acto de liquidação nem sequer consta uma declaração de concordância expressa do autor do acto administrativo a esse relatório parecendo acrescentar que, ainda que fundamentado, não teria sido notificado da fundamentação.

Entende-se que é de manter o acórdão recorrido quando entendeu que o acto se encontra fundamentado de facto e de direito e que o recorrente foi do mesmo notificado.

Com efeito da matéria factual assente resulta que o acto de liquidação se mostra fundamentado, de facto e de direito, no relatório elaborado pelos Serviços de Fiscalização, o qual foi levado ao conhecimento do interessado, conforme se escreve no acórdão recorrido, mediante notificação, como é, por ele declarado no artigo 4º da petição inicial.

Na verdade do indicado relatório resultam os motivos, as razões de facto e de direito pelas quais o mesmo foi praticado podendo o destinatário normal colocado na posição do recorrente compreender a decisão administrativa bem como as "premissas" em que assentou ou porque do mesmo constam os motivos que levaram a Administração a praticá-lo.

E o recorrente podia ter entendido porque motivo foi praticado o acto recorrido e de que forma o mesmo interfere na sua esfera jurídica.

E o acto impugnado respeita, por isso, as normas reguladoras do dever de fundamentar, constantes do artº 268º, nº 3, CRP e dos arts. 1º do DL 256-A/77, de 17-6, e 124º do CPA uma vez que do mesmo constam os fundamentos de forma expressa, clara, suficiente e congruente ainda que sucintamente.

Acresce que, conforme se escreveu no acórdão em apreciação e salvo disposição excepcional da lei, o valor da notificação não se reconduz nem a requisito de validade nem a requisito de eficácia geral e objectiva do acto mas, tão só, a requisito de eficácia subjectiva pelo que constitui mera forma de levar o acto ao conhecimento dos respectivos destinatários.

Por isso não merece censura o acórdão recorrido quando entendeu que o acto se encontra fundamentado e foi o mesmo notificado ao recorrente.

3.4. Sustenta o recorrente, na conclusão 12ª, que finalmente é de salientar que a distribuição linear do IVA por semestres não tem qualquer suporte legal e contraria as disposições do Cap. V do CIVA, nomeadamente o seu artigo 26º, nº 1.

Sobre esta questão entendeu o acórdão recorrido que é de todo ininteligível no confronto com a teoria geral dos requisitos de validade e eficácia dos actos administrativos, pelo que também aqui improcede a matéria de recurso.

No ponto 5 de fls. 99 referia-se o recorrente à distribuição linear por trimestres.

É de manter igualmente o acórdão recorrido pois que, conforme consta da matéria de facto provada, e constante do relatório indicado face ao volume de negócios presumidos foi proposta a fixação, nos termos do artº 82º do CIVA, de IVA no montante de 754 295\$00 correspondente à incidência da taxa de 17% sobre o valor de 4 437 030\$00 e com uma distribuição linear, por cada trimestre, de 188 574\$00.

E não alega o recorrente qual a ilegalidade desta fixação a qual igualmente não se descortina.

Conforme se escreveu, na sentença proferida em primeira instância não existe norma legal relativa às regras de distribuição do IVA liquidado com recurso a métodos indiciários uma vez que o mencionado artº 26º, nº 1, só é aplicável ao imposto determinado pelo próprio sujeito passivo.

Com efeito e conforme se escreveu na mesma sentença dada a impossibilidade de determinar a data precisa em que o IVA em falta deveria ter dado entrada nos cofres do Estado optou a Administração, para efeito do cálculo dos juros compensatórios, pelo critério de distribuição linear do imposto por trimestres do valor anual apurado mostrando-se este critério lógico e adequado uma vez que o impugnante estava enquadrado no regime normal trimestral para efeitos de IVA.

Improcede, nos termos expostos, a questionada ilegalidade.

4. Termos em que se acorda em negar provimento ao presente recurso, confirmando o acórdão recorrido.

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

Lisboa, 30 de Abril 2002. — *António Pimpão* (Relator) — *Mendes Pimentel* — *Vitor Meira*.

Acórdão de 30 de Abril de 2002.**Assunto:**

Emolumentos notariais. Aplicação de norma nacional contrária a uma Directiva comunitária. Juros indemnizatórios.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Transitada em julgado a decisão judicial que anula um acto de liquidação de emolumentos registrais, por ter aplicado uma norma nacional contrária a uma Directiva comunitária, fica demonstrado o erro dos serviços, que não depende da culpa de qualquer dos seus agentes.*
- 2 — *O erro dos serviços faz incorrer a Administração na obrigação de pagar juros indemnizatórios, calculados sobre o quantitativo cobrado em excesso.*

Recurso nº 107/02. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: Somit — Sociedade de Madeiras Industrializadas e Transformadas, S.A. Relator Ex.^{mo} Juiz Cons.^o Baeta Queiroz.

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

1.1. A **Fazenda Pública** recorre da sentença da M.^{ma} Juíza da 2ª Secção do 2º Juízo do Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto que julgou procedente a impugnação da liquidação de emolumentos notariais deduzida por **SOMIT — Sociedade de Madeiras Industrializadas e Transformadas, S.A.**, com sede em S. Paio de Gramaços, Oliveira do Hospital.

Formula as seguintes conclusões:

“1

Inexistindo no processo quaisquer indícios da existência de erro imputável ao serviço — foi aplicada correctamente a Tabela de Emolumentos do Notariado -, inexistente qualquer obrigação de indemnizar.

2

Não deve por isso haver qualquer condenação da entidade liquidadora no pagamento de juros indemnizatórios à impugnante com fundamento na mera anulação da liquidação, uma vez que o erro de interpretação, «in casu», melhor se dirá, de cumprimento do estritamente estabelecido nos artigos 1º, n.º 2, alínea i), 4º, 5º, 14º e 22º da Tabela de Emolumentos do Notariado, aprovada pela Portaria n.º 996/98, de 25/11, não consubstancia de *per si* qualquer erro imputável aos serviços.

3

A douta sentença recorrida violou os artigos 1º, n.º 2, alínea i), 4º, 5º, 14º e 22º da Tabela de Emolumentos do Notariado aprovada pela Portaria n.º 996/98, de 25/11, o artigo 24º do CPT, o artigo 61º

do CPPT, o artigo 43º, n.º 1, da LGT e o artigo 22º da Constituição da República Portuguesa”.

1.2. A recorrida contra-alega, concluindo assim:

“1ª

A procedência da impugnação apresentada pela SOMIT obriga a Administração não só à devolução da quantia com que se locupletou mas também ao pagamento dos juros previstos na lei ao contribuinte, de acordo com o preceituado no art. 43º da L. G. T. e no art. 61º do C. P. P. T.;

2ª

O art. 43º da L. G. T. e o art. 61º do C. P. P. T. consagram um regime especial para a efectivação da responsabilidade extracontratual do Estado prevista no art. 22º da Constituição da República;

3ª

O legislador ao prever este regime especial nas leis tributárias não pretendeu apenas a devolução do que for ilegalmente cobrado pela Administração, mas o ressarcimento dos danos resultantes da não utilização pelo particular de uma determinada quantia, durante o tempo em que o Estado a manteve ilicitamente em seu poder;

4ª

Esta norma visa facilitar o efectivo ressarcimento do particular, impondo apenas que se verifique que houve erro imputável aos serviços para haver lugar ao pagamento de juros;

5ª

O erro imputável aos serviços que efectuaram a liquidação de emolumentos ficou demonstrado pela procedência da impugnação judicial apresentada pela recorrida;

6ª

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

7ª

Tal como foi interpretado pelo TJCE, deve entender-se que não podem legitimar-se ao abrigo do art. 12º, n.º 1, al. e), da Directiva 69/335/CEE, direitos desprovidos de toda a ligação com o custo do serviço particular ou cujo montante seja calculado não em função do custo da operação de que seja contrapartida, mas em função dos custos globais de funcionamento e de investimento do serviço encarregado da dita operação;

8ª

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

9^a

A jurisprudência prolatada pelo TJCE, constante dos Acórdãos juntos aos presentes autos, aplica-se à liquidação em crise nos presentes autos;

10^a

A jurisprudência do TJCE é clara: uma retribuição exigida a um particular cujo montante seja calculado não em função da operação de que é a contrapartida, mas em função da globalidade dos custos de funcionamento e de investimento do serviço encarregado dessa operação, deverá ser considerada uma imposição na acepção da Directiva 69/335/CEE a que se aplica a proibição formulada no respectivo art. 10^o;

11^a

Em todo o caso, o art. 5^o da Tabela de Emolumentos do Notariado, enferma do vício de inconstitucionalidade, ofendendo o n.º 2 do art. 103^o e a al. i) do n.º 1 do art. 165^o da Constituição;

12^a

Tal é o que resulta do facto de, por intermédio do art. 5^o da Tabela, se estabelecerem receitas que, muito embora apresentem uma conexão com um serviço público individualizáveis, estão manifestamente desligadas, quanto ao seu montante, da actividade desenvolvida pela Administração;

13^a

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

14^a

Quando assim se não entenda, sempre terá de conceder-se em que a mesma disposição cria uma receita pública manifestamente desproporcionada com os custos e a natureza do serviço prestado em troca, com o que quedam violados o princípio da proporcionalidade e o princípio da proibição do excesso (cfr. n.º 2 do art. 266^o da Constituição).

Termos em que deve negar-se provimento ao recurso, mantendo-se a douda decisão recorrida com os fundamentos dela constantes, ou, se assim não se entender, deve em todo o caso julgar-se improcedente o recurso com os demais fundamentos alegados na petição inicial”.

1.3. A Ex.^{ma}. Procuradora-Geral-Adjunta junto deste Tribunal é de parecer que o recurso não merece provimento, por a decisão recorrida ser conforme à jurisprudência do Tribunal.

1.4. O processo tem os vistos dos Ex.^{mos} Juizes-Adjuntos.

2. A matéria de facto vem assim fixada:

“Em 28 de Dezembro de 2000, no 6^o Cartório Notarial do Porto, a impugnante outorgou uma escritura pública que titulóu, para além do mais, um aumento do seu capital social de 50.000 € para 5.000.000 €.

Pelo referido 6^o Cartório, foi debitada à impugnante a quantia de 2.415.384\$00, correspondente a ”acréscimo de emolumentos sobre

os actos de valor determinado” do aludido aumento de capital, por aplicação dos n.ºs 1 e 2, al. i), 4^o, 5^o, 14^o e 22^o da Tabela de Emolumentos do Notariado, na redacção dada pela Portaria n.º 996/98, de 25/11 e art. 74^o da Lei n.º 3-13/2000, de 04.04.

A impugnante pagou tal quantia na mesma data.”

3.1. Impugnada é, no presente processo, a liquidação de emolumentos notariais, feita a propósito de uma escritura pública de aumento de capital, nos termos do artigo 5^o da Tabela de Emolumentos do Notariado.

A sentença recorrida decidiu no sentido de que tais emolumentos constituem uma imposição na acepção da Directiva 69/335/CEE, do Conselho, de 17 de Julho de 1969 proibida pelo artigo 10^o, alínea c), da Directiva, sendo imposição sem carácter remuneratório para efeitos do disposto no artigo 12^o, n.º 1, alínea e), da mesma Directiva, julgando a impugnação procedente, e anulando o acto de liquidação, ditando, ainda, o direito da impugnante a haver ”juros indemnizatórios, contados desde 28.12.2000 sobre a quantia de 2.415.834\$00; até à data da emissão da respectiva nota de crédito a favor da impugnante”.

Mas a recorrente Fazenda Pública discorda porque, em seu entender, e embora acate o decidido quanto à invalidade da liquidação, não são devidos os juros indemnizatórios em que a sentença condenou, na falta de prova de ”erro imputável ao serviço”.

A questão que se nos coloca é, pois, a de saber se há erro dos serviços, ao aplicarem a Tabela, de modo a legitimar o pedido de juros indemnizatórios pela recorrida.

Das demais questões, que a recorrida suscita nas suas contra-alegações, não temos que cuidar. A recorrida, além de contrariar o entendimento defendido pela Fazenda Pública, no que aos juros indemnizatórios respeita, reafirma, nas conclusões 6.^a a 10.^a, que o acto de liquidação em crise viola o artigo 10^o da Directiva 69/335/CEE; e, nas conclusões 11.^a a 14.^a, que há, também, violação de lei constitucional, já porque as normas aplicadas pelo acto são organicamente inconstitucionais, já porque ofendem os princípios da proporcionalidade e da proibição do excesso.

Nada disto importa à economia do recurso. Que o acto impugnado aplicou norma contrária àquele artigo 10^o da Directiva referida, disse-o a sentença, por isso que o anulou, e ninguém o controverte, no recurso, pelo que é inútil insistir neste ponto. O fundamento da constitucionalidade foi pela sentença julgado improcedente; mas disso a ora recorrida não pode recorrer, pois a verificada e incontrovertida ofensa de norma de direito comunitário bastou à procedência da sua impugnação. Não há, pois, que apreciar tal questão, que está fora do objecto do recurso, vindo a sentença atacada, pela via do recurso, só quanto ao que decidiu sobre os juros indemnizatórios.

3.2. Dispunha, a este respeito, o artigo 24^o do Código de Processo Tributário:

“1. Haverá direito a juros indemnizatórios a favor do contribuinte quando, em reclamação graciosa ou processo judicial, se determine que houve erro imputável aos serviços. (...) 6. Os juros serão contados desde a data do pagamento do imposto indevido até à data da emissão da respectiva nota de crédito”.

Hodiernamente, rege o artigo 43^o da Lei Geral Tributária (LGT):

“1. São devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.”

O artigo 61.º do Código de Procedimento e Processo Tributário dispõe que "1 - Os juros indemnizatórios serão liquidados e pagos no prazo de 90 dias contados a partir da decisão que reconheceu o respectivo direito (...). 2 - Os juros serão contados desde a data do pagamento do imposto indevido até à data da emissão da respectiva nota de crédito."

No caso vertente, demonstrado fica, transitada que seja em julgado a decisão anulatória do acto de liquidação efectuado pela Administração, que esta incorreu em erro que lhe é imputável, ao proceder a tal liquidação.

É certo que, como diz a recorrente, foi correcta a aplicação que fez da Tabela. Mas a obediência que a Administração deve à lei (vejam-se os artigos 266.º, n.º 1, da Constituição e 55.º da LGT) abrange a de todos os graus hierárquicos, e a de todas as origens, não excluindo, nem as normas constitucionais, nem as que integram a ordem jurídica comunitária, estando-lhe vedada a aplicação de lei ordinária que afronte princípios constitucionais ou regras comunitárias a cuja observância esteja obrigado o Estado Português.

Como assim, o facto de a liquidação ter obedecido às disposições legais da Tabela não exclui a existência de erro de direito, consubstanciado na aplicação de lei que não podia ser aplicada, por contrária ao direito comunitário. Daí que os serviços da Administração tenham incorrido em erro, que apenas a eles é imputável, erro que foi reconhecido pela sentença recorrida, por isso que anulou a liquidação por ele viciada. O erro, demonstrado que fica com a procedência da impugnação, não deixa de ser imputável aos serviços pela eventual falta de culpa de qualquer dos seus agentes, e conduz ao surgimento da obrigação de juros, de natureza civil extracontratual.

É uniforme, e abundante, a jurisprudência deste Tribunal quanto a este ponto - vejam-se, entre muitos, os recentes acórdãos de 31 de Outubro, 28 de Novembro, 12 e 19 de Dezembro de 2001, nos recursos n.ºs. 26167, 26405, 26487 e 26611, respectivamente, e 30 de Janeiro de 2002, este no recurso n.º 26620.

Daí que sejam devidos os juros peticionados, tal como ditou a sentença recorrida, improcedendo as conclusões das alegações de recurso.

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

Lisboa, 30 de Abril de 2002. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Benjamim Rodrigues* — *Fonseca Limão*.

Acórdão de 30 de Abril de 2002.

Assunto:

Questão de facto. Incompetência hierárquica.

Doutrina que dimana da decisão:

Se no recurso interposto de decisão do tribunal tributário de 1ª instância se incluírem questões de facto de que aquele não haja conhecido, é o Supremo Tribunal Administrativo incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso, cabendo tal competência ao Tribunal Central Administrativo (2ª Secção).

Recurso n.º 118 102-30, em que são recorrente a Fazenda Pública e recorrido Mil Reis-Comércio Retalhista S. A. Relator, Ex.º Juiz Cons.º Dr. Vítor Meira.

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

"Mil Réis Comércio Retalhista, S.A." impugnou no Tribunal Tributário de 1 Instância do Porto a liquidação de emolumentos que lhe foi debitada por ocasião da inscrição de diversas alterações aos seus estatutos, correspondente a "acréscimo de emolumentos sobre inscrições de valor determinado".

Por sentença do M.º Juiz daquele Tribunal foi a impugnação julgada procedente, anulando-se a conta de emolumentos e declarando-se o direito a juros indemnizatórios.

Não se conformando com o decidido recorreu a Fazenda Pública para este Supremo Tribunal Administrativo pedindo a revogação da sentença, formulando as seguintes conclusões:

1. A liquidação posta em crise nos presentes autos não é aplicável a Directiva 69/335/CEE, relativa a reuniões de capitais por na mesma não se subsumirem as diversas alterações aos estatutos da impugnante - v. g. alteração da denominação social, transferência da sede, alteração do objecto social - mas sem alteração do capital social, por tais eventos não estarem incluídos no artigo 1.º da referida Directiva e daí não se compreenderem em quaisquer das alíneas dos n.ºs 1 e 2 do seu artigo 4.º e o n.º 3 do mesmo artigo consagrar que não se considera constituição de uma sociedade de capitais qualquer alteração estatutária, designadamente a relativa ao objecto social.

2. A tabela de Emolumentos do Registo Comercial, aprovada pela Portaria n.º 883/89, de 13/10, não sofre de qualquer inconstitucionalidade orgânica ou de violação dos princípios da legalidade, da proporcionalidade e da proibição dos excessos.

3. Inexistindo no processo quaisquer indícios da existência de erro imputável ao serviço - foi aplicada correctamente a Tabela de Emolumentos do Notariado -, inexistente qualquer obrigação de indemnizar.

4. Não deve por isso haver qualquer condenação da entidade liquidadora no pagamento de juros indemnizatórios à impugnante com fundamento na mera anulação da liquidação, uma vez que o erro de interpretação «in casu», melhor se dirá, de cumprimento do estritamente estabelecido nos artigos 1.º, n.º 3, e 14.º da Tabela de Emolumentos do Registo Comercial, aprovada pela Portaria n.º 883/98, de 13/10, não consubstancia de *per si* qualquer erro imputável aos serviços.

5. Os juros previstos nos artigos 24.º do CPT, 61.º do CPPT e 43.º da LGT, que a douta decisão aplicou directa e automaticamente, correspondem a uma concretização do direito de indemnização previsto no artigo 22.º da Constituição da República Portuguesa, que

consagra um princípio da responsabilidade assente na prática de actos ilícitos e culposos.

6. Como se decidiu no douto Acórdão da Secção de Contencioso Tributário do Venerando Supremo Tribunal Administrativo, de 16-05-2001, tirado no rec. n.º 25863 «...um pedido de condenação da Fazenda no pagamento de juros indemnizatórios terá de ser um verdadeiro pedido contra a Fazenda, a fim de esta poder usar do contraditório. O contribuinte tem de alegar e provar ter havido erro imputável aos serviços, como a lei exige.»

7. A douda sentença recorrida violou os artigos 1.º, n.º 3, e 14.º da Tabela de Emolumentos do Registo Comercial aprovada pela Portaria n.º 883/89, de 13/10, a Directiva n.º 69/33 5/CEE - artigos 1.º, 4.º e 10.º, alínea c), e 12.º na alínea e) -, o artigo 24.º do CPPT, o artigo 61.º do CPPT, o artigo 43.º, n.º 1, da LGT e o artigo 22.º da Constituição da República Portuguesa.

Contra-alegou a impugnante pedindo a manutenção do decidido, formulando as seguintes conclusões:

1ª — O art. 1.º, n.º 3, da Tabela de Emolumentos do Registo Comercial é contrário ao direito comunitário, violando o art. 10.º da Directiva 69/335/CEE;

2ª — Tal como foi interpretado pelo TJCE, deve entender-se que não podem legitimar-se ao abrigo do art. 12.º, n.º 1, al. e), da Directiva 69/335/CEE, direitos desprovidos de toda a ligação com o custo do serviço particular ou cujo montante seja calculado não em função do custo da operação de que seja contrapartida, mas em função dos custos globais de funcionamento e de investimento do serviço encarregado da dita operação;

3ª — É apodictico que o art. 1.º, n.º 3, da Tabela de Emolumentos do Registo Comercial cria uma receita pública manifestamente desproporcionada com os custos e a natureza do serviço prestado em troca, criando simultaneamente um imposto que não obedece à estrutura do imposto sobre as entradas de capital consentido pela Directiva 69/335/CEE;

4ª — A jurisprudência prolatada pelo TJCE, constante dos Acórdãos juntos aos presentes autos, aplica-se à liquidação em crise nos presentes autos;

5ª — A jurisprudência do TJCE é clara: uma retribuição exigida a um particular cujo montante seja calculado não em função da operação de que é a contrapartida, mas em função da globalidade dos custos de funcionamento e de investimento do serviço encarregado dessa operação, deverá ser considerada uma imposição na acepção da Directiva 69/335/CEE a que se aplica a proibição formulada no respectivo art. 10.º;

6ª — O art.º 10.º da Directiva obsta à existência de "outras imposições" mesmo que estas versem sobre alterações estatutárias que não tenham por objecto o capital social;

7ª — De facto, a alínea a) dessa norma reporta-se às "operações referidas no art.º 4.º", sem excluir as que constam do respectivo n.º 3;

8ª — Por outro lado, segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, a al. c) do art.º 10.º da Directiva, ao proibir imposições em relação deste preceito em relação ao registo ou qualquer outra formalidade prévia ao exercício de uma actividade a que uma sociedade (...) esteja sujeita em consequência da sua forme jurídica, abarca igualmente todas as formalidades essenciais ligadas à forma jurídica da sociedade em questão, na medida em que condicionam o exercício e a pros-

secução dessa actividade, sendo certo que, com as alterações dos seus estatutos, uma sociedade visa certamente colocar-se em melhores condições para prosseguir a sua actividade;

9ª — Finalmente, a protecção dos objectivos da Directiva exige que as reuniões de capitais não possam ser tributadas (salvo, obviamente, na medida consentida pela Directiva) tanto no momento em que ocorrem, como posteriormente, a propósito de serviços os mais diversos, usados como pretexto da cobrança de impostos, disfarçados de direitos de carácter remuneratório;

10ª — Ora esse será o caso de todas as vezes em que, em contrapartida de um serviço público, o Estado cobra uma remuneração cujo montante varia em função do capital social, se a cifra deste em nada contender com os custos da transacção (ou em toda a medida em que não contenda);

11ª — Neste sentido se pronunciou já, de resto, o Tribunal de Justiça no Acórdão Modelo SGPS, ao referir que "deve considerar-se que tem características idênticas ao imposto sobre as entradas de capital uma imposição sobre a forma de emolumentos cobrados pela alteração de escrituras públicas de alteração da denominação social e da sede de uma sociedade de capitais, quando essa imposição é calculada em função do capital social", dado que, "a não ser assim, os Estados-Membros, embora abstendo-se de tributar as reuniões de capitais enquanto tais, poderiam tributar esses mesmos capitais quando ocorresse alguma modificação dos estatutos de uma sociedade de capitais", frustrando o objectivo prosseguido pela Directiva;

12ª — Em todo o caso, o art. 1.º, n.º 3, da Tabela de Emolumentos do Registo Comercial, enferma do vício de inconstitucionalidade, ofendendo o n.º 2 do art. 103.º e a al. i) do n.º 1 do art. 165.º da Constituição;

13ª — Tal é o que resulta do facto de, por intermédio do art. 1.º, n.º 3, da Tabela, se estabelecerem receitas que, muito embora apresentem uma conexão com um serviço público individualizável, estão manifestamente desligadas, quanto ao seu montante, da actividade desenvolvida pela Administração;

14ª — A desproporção entre o tributo e o serviço é tal que se pode dizer que aquele se desligou completamente deste último, tornando-se, em boa verdade, uma receita abstracta. - um imposto -, sendo certo que a mesma foi estabelecida pelo Governo sem estar habilitado por competente autorização legislativa.

15ª — Quando assim se não entenda, sempre terá de conceder-se em que a mesma disposição cria uma receita pública manifestamente desproporcionada com os custos e a natureza do serviço prestado em troca, com o que quedam violados o princípio da proporcionalidade e o princípio da proibição do excesso (cfr. n.º 2 do art. 266.º da Constituição).

16ª — O erro imputável aos serviços que efectuaram a liquidação de emolumentos ficou demonstrado pela procedência da impugnação judicial apresentada pela recorrida;

17ª — A procedência da impugnação apresentada pela SONAE obriga a Administração não só à devolução da quantia com que se locupletou mas também ao pagamento dos juros previstos na lei ao contribuinte, de acordo com o preceituado no art. 43.º da L. G. T. e no art. 61.º do C. P. P. T.;

18ª — O art. 43.º da L.G.T. e o art. 61.º do C.P.P.T. consagram um regime especial para a efectivação da responsabilidade extracontratual do Estado prevista no art. 22.º da Constituição da República;

19ª — O legislador ao prever este regime especial nas leis tributárias não pretendeu apenas a devolução do que for ilegalmente cobrado pela Administração, mas o ressarcimento dos danos resultantes da não utilização pelo particular de uma determinada quantia, durante o tempo em que o Estado a manteve ilícitamente em seu poder;

20ª — Esta norma visa facilitar o efectivo ressarcimento do particular, impondo apenas que se verifique que houve erro imputável aos serviços para haver lugar ao pagamento de juros;

21ª — O erro imputável aos serviços que efectuaram a liquidação de emolumentos ficou demonstrado pela procedência da impugnação judicial apresentada pela recorrida;

Pela Ex.^{ma} Magistrada do Ministério Público foi emitido parecer no sentido do não provimento do recurso quer quanto à interpretação da Directiva quer quanto ao direito a juros indemnizatórios.

Pelo Relator foi suscitada a questão da eventual incompetência hierárquica do Tribunal para conhecer do recurso por este não versar exclusivamente matéria de direito. Ouvidas as partes sobre tal questão veio a recorrente Fazenda Pública admitir que assim acontecia e a recorrida que tal se não verificava.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

A sentença recorrida considerou provado o seguinte:

a) Em 6/9/94 a impugnante pagou na Conservatória do Registo Comercial do Porto, a quantia de Esc. 1.131.000\$00 nos termos do artº 1º nº 3 da Tabela de Emolumentos do Registo Comercial, com a redacção que lhe foi dada pela Portaria nº 883/89, de 13/10 — cfr. fls. 29.

Assente tal facto aprecie o recurso.

Logra prioridade de apreciação a questão prévia suscitada.

Nos termos dos artigos 167º do Código de Processo Tributário e 32, nº 1, alínea b), do ETAF este Supremo Tribunal apenas conhece dos recursos dos tribunais tributários de 1ª instância com exclusivo fundamento em matéria de direito. Conforme este Tribunal tem vindo a decidir em inúmeros acórdãos, na esteira do ensinamento do Prof. Manuel de Andrade de que a competência se afere pelo *quid disputatum* e não pelo *quid decisum*, para a determinação da competência do tribunal não importa saber se a matéria invocada releva ou não para a decisão do recurso por a questão da competência ter de ser previamente resolvida.

Nas alegações da recorrente e respectivas conclusões que acima se transcreveram sustenta a recorrente, conforme se disse no parecer do relator, a não aplicabilidade da Directiva aos factos que estiveram na base da liquidação: alteração da denominação social, transferência da sede e alteração do objecto social. No probatório que se transcreveu apenas se diz que a impugnante pagou a quantia em causa nos termos do artigo 1º nº 3 da Tabela, nada se dizendo sobre os factos que estiveram na base da liquidação. Constata-se assim que vem questionada matéria de facto que não foi dada como provada e que, atenta a competência exclusiva em matéria de direito relativamente aos processos iniciados nos Tribunais Tributários de 1ª Instância, não pode este Supremo Tribunal Administrativo apreciar. Donde ter de considerar-se a sua incompetência em razão da hierarquia.

Em conformidade com o exposto, acorda-se, em conferência, em declarar este Supremo Tribunal Administrativo incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso, cabendo tal competência

ao Tribunal Central Administrativo para onde os autos deverão ser oportunamente remetidos atento pedido já formulado pela recorrente. Sem custas.

— Lisboa, 30 de Abril de 2002. — Vítor Meira (relator) — Benjamin Rodrigues — Baeta de Queirós.

Acórdão de 30 de Abril de 2002.

Assunto:

Emolumentos notariais. Aplicação de norma nacional contrária a uma Directiva Comunitária. Juros indemnizatórios.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Transitada em julgado a decisão judicial que anula um acto de liquidação de emolumentos registrais, por ter aplicado uma norma nacional contrária a uma Directiva Comunitária, fica demonstrado o erro dos serviços, que não depende da culpa de qualquer dos seus agentes.*
- 2 — *O erro dos serviços faz incorrer a Administração na obrigação de pagar juros indemnizatórios, calculados sobre o quantitativo cobrado em excesso.*

Recurso n.º 123/02. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: J. O. Investimentos, S. G.P.S., S.A. Relator: Ex.^{mo} Juiz Cons.º Dr. Baeta de Queiroz.

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

1.1. A FAZENDA PÚBLICA recorre da sentença do Mm.º Juiz da 1ª Secção do 1º Juízo do Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto que julgou procedente a impugnação da liquidação de emolumentos notariais deduzida por J. O. INVESTIMENTOS, SGPS, S.A., com sede em Pousada de Saramagos, Vila Nova de Famalicão.

Formula as seguintes conclusões:

“1 - Inexistindo no processo quaisquer indícios da existência de erro imputável ao serviço - foi aplicada correctamente a Tabela de Emolumentos do Notariado -, inexistente qualquer obrigação de indemnizar.

2 - Não deve por isso haver qualquer condenação da entidade liquidadora no pagamento de juros indemnizatórios à impugnante com fundamento na mera anulação da liquidação, uma vez que o erro de interpretação, «in casu», melhor se dirá, de cumprimento do estritamente estabelecido nos artigos 1º, n.º 2, alínea h), 4º, 5º, 14º, 16º, 22º e 23º da Tabela de Emolumentos do Notariado, aprovada pela Portaria n.º 996/98, de 25/11, e do artigo 52º da Lei n.º 127-B/97, de 20/12, não consubstancia de «per si» qualquer erro imputável aos serviços.

3 - Os juros previstos nos artigos 24º do CPT, 61º do CPPT e 43º da LGT, que a douta decisão aplicou directa e automaticamente,

correspondem a uma concretização do direito de indemnização previsto no artigo 22º da Constituição da República Portuguesa, que consagra um princípio da responsabilidade assente na prática de actos ilícitos e culposos.

4 - Como se decidiu no douto Acórdão da Secção de Contencioso Tributário do Venerando Supremo Tribunal Administrativo, de 16-OS-2001, tirado no rec. n.º 25863 «...um pedido de condenação da Fazenda no pagamento de juros indemnizatórios terá de ser um verdadeiro pedido contra a Fazenda, a fim de esta poder usar do contraditório. O contribuinte tem de alegar e provar ter havido erro imputável aos serviços, como a lei exige.»

5 - A douda sentença recorrida violou os artigos 1º, n.º 2, alínea h), 4º, 5º, 14º, 16º, 22º e 23º - da Tabela de Emolumentos do Notariado aprovada pela Portaria n.º 996/98, de 25/11, o artigo 52º da Lei n.º 127-B/97, de 20/12, o artigo 24º do CPT, o artigo 61º do CPPT, o artigo 43º, n.º 1, da LGT e o artigo 22º da Constituição da República Portuguesa”.

1.2. A recorrida contra-alega, concluindo assim:

«1ª A procedência da impugnação apresentada pela J.O. INVESTIMENTOS obriga a Administração não só à devolução da quantia com que se locupletou mas também ao pagamento dos juros previstos na lei ao contribuinte, de acordo com o preceituado no art. 43º da L. G. T. e no art. 61º do C. P. P. T.;

2ª O art. 43º da L.G.T. e o art. 61º do C.P.P.T. consagram um regime especial para a efectivação da responsabilidade extracontratual do Estado prevista no art. 22º da Constituição da República;

3ª O legislador ao prever este regime especial nas leis tributárias não pretendeu apenas a devolução do que for ilegalmente cobrado pela Administração, mas o ressarcimento dos danos resultantes da não utilização pelo particular de uma determinada quantia, durante o tempo em que o Estado a manteve ilicitamente em seu poder;

4ª Esta norma visa facilitar o efectivo ressarcimento do particular, impondo apenas que se verifique que houve erro imputável aos serviços para haver lugar ao pagamento de juros;

5ª O erro imputável aos serviços que efectuaram a liquidação de emolumentos ficou demonstrado pela procedência da impugnação judicial apresentada pela recorrida;

6ª O art. 5º da Tabela de Emolumentos do Notariado é contrário ao direito comunitário, violando o art. 10º da Directiva 69/335/CEE;

7ª Tal como foi interpretado pelo TJCE, deve entender-se que não podem legitimar-se ao abrigo do art. 12º, n.º 1, al. e), da Directiva 69/335/CEE, direitos desprovidos de toda a ligação com o custo do serviço particular ou cujo montante seja calculado não em função do custo da operação de que seja contrapartida, mas em função dos custos globais de funcionamento e de investimento do serviço encarregado da dita operação;

8ª É apodíctico que o art. 5º da Tabela de Emolumentos do Notariado cria uma receita pública manifestamente desproporcionada com os custos e a natureza do serviço prestado em troca, criando simultaneamente um imposto que não obedece à estrutura do imposto sobre as entradas de capital consentido pela Directiva 69/335/CEE;

9ª A jurisprudência prolatada pelo TJCE, constante dos Acórdãos juntos aos presentes autos, aplica-se à liquidação em crise nos presentes autos;

10ª A jurisprudência do TJCE é clara: uma retribuição exigida a um particular cujo montante seja calculado não em função da ope-

ração de que é a contrapartida, mas em função da globalidade dos custos de funcionamento e de investimento do serviço encarregado dessa operação, deverá ser considerada uma imposição na acepção da Directiva 69/335/CEE a que se aplica a proibição formulada no respectivo art. 10º;

11ª O limite previsto na Tabela de Emolumentos do Registo Comercial é demasiado elevado para garantir que os emolumentos não excedem o custo do serviço prestado e é um tal excesso, segundo o Tribunal de Justiça, que afasta a qualificação como “direitos com carácter remuneratório” e reconduz as supostas “remunerações” a impostos proibidos pela Directiva;

12ª É apodíctico que não se pode contornar a jurisprudência comunitária, violando-se o direito comunitário, através da fixação de um limite claramente excessivo;

13ª Em todo o caso, o art. 5º da Tabela de Emolumentos do Notariado, enferma do vício de inconstitucionalidade, ofendendo o n.º 2 do art. 103º e a al. i) do n.º 1 do art. 165º da Constituição;

14ª Tal é o que resulta do facto de, por intermédio do art. 5º da Tabela, se estabelecerem receitas que, muito embora apresentem uma conexão com um serviço público individualizável, estão manifestamente desligadas, quanto ao seu montante, da actividade desenvolvida pela Administração;

15ª A desproporção entre o tributo e o serviço é tal que se pode dizer que aquele se desligou completamente deste último, tornando-se, em boa verdade, uma *receita abstracta* - um imposto -, sendo certo que a mesma foi estabelecida pelo Governo sem estar habilitado por competente autorização legislativa.

16ª Quando assim se não entenda, sempre terá de conceder-se em que a mesma disposição cria uma receita pública manifestamente desproporcionada com os custos e a natureza do serviço prestado em troca, com o que quedam violados o princípio da proporcionalidade e o princípio da proibição do excesso (cfr. n.º 2 do art. 266º da Constituição).

Termos em que deve negar-se provimento ao recurso, mantendo-se a douda decisão recorrida com os fundamentos dela constantes, ou, se assim não se entender, deve em todo o caso julgar-se improcedente o recurso com os demais fundamentos alegados na petição inicial”.

1.3. O Ex.^{mo}. Procurador-Geral-Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que o recurso não merece provimento, por ser conforme à jurisprudência do Tribunal a decisão recorrida.

1.4. O processo tem os vistos dos Ex.^{mos} Juizes-Adjuntos.

2. A matéria de facto vem assim fixada:

“a) Em 22/2/00 a impugnaste pagou no 6º Cartório Notarial do Porto a quantia de esc. 5.610.798\$00 nos termos do artº 5º da Tabela de Emolumentos do Notariado - cfr. fls. 12”.

3.1. Impugnada é, no presente processo, uma liquidação de emolumentos notariais, efectuada nos termos do artigo 5º da Tabela de Emolumentos do Notariado.

A sentença decidiu no sentido de que tais emolumentos constituem uma imposição na acepção da Directiva 69/335/CEE, do Conselho, de 17 de Julho de 1969 proibida pelo artigo 10º, alínea c), da Directiva, sendo imposição sem carácter remuneratório para efeitos do disposto no artigo 12, n.º 1, alínea e), da mesma Directiva, julgando a impugnação procedente, e anulando o acto de liquidação, ditando, ainda, o direito da impugnaste a haver “juros indemnizatórios nos termos do artº 24º do CPT”.

Mas a recorrente Fazenda Pública discorda porque, em seu entender, e embora acate o decidido quanto à invalidade da liquidação, não são devidos os juros indemnizatórios em que a sentença condenou, na falta de prova de “erro imputável ao serviço”.

A questão que se nos coloca é, pois, a de saber se há erro dos serviços, ao aplicarem a Tabela, de modo a legitimar o pedido de juros indemnizatórios pela recorrida.

Das demais questões, que a recorrida suscita nas suas contra-alegações, não temos que cuidar. A recorrida, além de contrariar o entendimento defendido pela Fazenda Pública, no que aos juros indemnizatórios respeita, reafirma, nas conclusões 6^a a 12^a, que o acto de liquidação em crise viola o artigo 10^o da Directiva 69/335/CEE; e, nas conclusões 13^a a 16^a, que há, também, violação de lei constitucional, já porque as normas aplicadas pelo acto são organicamente inconstitucionais, já porque ofendem os princípios da proporcionalidade e da proibição do excesso.

Nada disto importa à economia do recurso. Que o acto impugnado aplicou norma contrária àquele artigo 10^o da Directiva referida, disse-o a sentença, por isso que o anulou, e ninguém o controverte, no recurso, pelo que é inútil insistir neste ponto. Sobre a questão da constitucionalidade da sentença, embora abordando o tema, não chegou a afirmar a constitucionalidade da Tabela, apesar de ter concluído que os emolumentos discutidos constituem uma taxa e não um imposto; mas não se impunha que se pronunciasse, expressamente, sobre a matéria, já que a ofensa de norma de direito comunitário bastava à procedência da impugnação. Não há, pois, que apreciar tal questão, que está fora do objecto do recurso, vindo a sentença atacada, pela via do recurso, só quanto ao que decidiu sobre os juros indemnizatórios.

3.2. Dispunha, a este respeito, o artigo 24^o do Código de Processo Tributário:

“1. Haverá direito a juros indemnizatórios a favor do contribuinte quando, em reclamação graciosa ou processo judicial, se determine que houve erro imputável aos serviços. (...) 6. Os juros serão contados desde a data do pagamento do imposto indevido até à data da emissão da respectiva nota de crédito.”

Hodiernamente, rege o artigo 43^o da Lei Geral Tributária (LGT):

“1. São devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido”.

O artigo 61.^o do Código de Procedimento e Processo Tributário dispõe que: “1 - Os juros indemnizatórios serão liquidados e pagos no prazo de 90 dias contados a partir da decisão que reconheceu o respectivo direito (...). 2 - Os juros serão contados desde a data do pagamento do imposto indevido até à data da emissão da respectiva nota de crédito.”

No caso vertente, demonstrado fica, transitada que seja em julgado a decisão anulatória do acto de liquidação efectuado pela Administração, que esta incorreu em erro que lhe é imputável, ao proceder a tal liquidação.

É certo que, como diz a recorrente, foi correcta a aplicação que fez da Tabela. Mas a obediência que a Administração deve à lei (vejam-se os artigos 266^o, n^o 1, da Constituição e 55^o da LGT) abrange a de todos os graus hierárquicos, e a de todas as origens, não excluindo,

nem as normas constitucionais, nem as que integram a ordem jurídica comunitária, estando-lhe vedada a aplicação de lei ordinária que afronte princípios constitucionais ou regras comunitárias a cuja observância esteja obrigado o Estado Português.

Como assim, o facto de a liquidação ter obedecido às disposições legais da Tabela não exclui a existência de erro de direito, consubstanciado na aplicação de lei que não podia ser aplicada, por contrária ao direito comunitário. Daí que os serviços da Administração tenham incorrido em erro, que apenas a eles é imputável, erro que foi reconhecido pela sentença recorrida, por isso que anulou a liquidação por ele viciada.

Não vale, também, invocar, como faz a recorrente (conclusão 4), que o impugnaste tem que formular um pedido de condenação da Fazenda no pagamento de juros indemnizatórios, a fim de esta poder usar do contraditório, e de alegar e provar ter havido erro imputável aos serviços.

O pedido de juros indemnizatórios foi expressamente formulado na petição inicial da impugnação, e a Fazenda Pública, notificada para contestar, teve oportunidade de o fazer. Na mesma peça processual a impugnaste alegou o erro imputável aos serviços, ao expor que foi por eles aplicada uma norma contrária ao direito constitucional e ao direito comunitário. Aplicação essa de que foi feita prova, por isso que a liquidação foi pela sentença considerada inválida, e anulada.

Acrescente-se, por último, que sobre esta questão é numerosa e uniforme a jurisprudência deste Tribunal, como revelam os vários acórdãos juntos ao processo.

Daí que sejam devidos os juros peticionados, tal como ditou a sentença recorrida, improcedendo as conclusões das alegações de recurso.

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

— Lisboa, 30 de Abril de 2002. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Benjamim Rodrigues* — *Fonseca Limão*.

Acórdão de 30 de Abril de 2002.

Assunto:

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

Doutrina que dimana da decisão:

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

Recurso n.º 137/02-30, em que são recorrente a Fazenda Pública e recorrido António Fernando Ledo de Matos. Relator, o Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Mendes Pimentel.

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

A Fazenda Pública recorre da sentença do TT de 1.ª Instância de Vila Real que julgou procedente esta impugnação judicial, deduzida por António Fernando Ledo de Matos e mulher, Maria Salomé Almeida Cardoso Ledo, contra liquidação de IRS respeitante ao ano de 1994.

Culmina a atinente alegação com as seguintes conclusões:

1. O atestado médico junto aos autos é um mero meio de prova, ainda que pericial, não constituindo, só por si, um acto administrativo que seja fonte de direito benefícios fiscais, por lhe faltarem os requisitos essenciais de um acto administrativo (art.º 120.º do CPA), por na incapacidade permanente certificada, para efeitos fiscais, a entidade documentadora haver desconsiderado o conceito de “pessoa com deficiência” (art.º 2.º, n.º 1, da Lei 9/89).

2. A Administração Fiscal (AF) é a entidade competente para realizar a interpretação e aplicação da lei tributária, recorrendo, inclusive, a juízos de experiência técnica, para comprovação dos pressupostos legais decorrentes de uma interpretação e integração do n.º 5 do art.º 44.º do EBF (redacção original).

3. Para efeitos do n.º 5 do art.º 44.º do EBF, é considerado deficiente todo aquele que apresente um grau de invalidez permanente igual ou superior a 60%, devidamente comprovado pela entidade competente.

4. A AF tem o dever de lançar mão de instrumentos adequados a interpretar e a integrar a lei à luz dos conceitos que emanam da Lei de Bases da Prevenção e da Reabilitação e Integração das Pessoas com Deficiência (Lei 9/89, de 02.V).

5. A AF interpretou correctamente o disposto no n.º 5 do art.º 44.º do EBF, integrando devidamente como pessoa com deficiência para efeito de benefícios fiscais aquela que fosse portadora de uma invalidez permanente de grau igual ou superior a 60%, devendo isso encontrar-se comprovado devidamente.

6. Entendeu a AF que era necessário comprovar que o grau de invalidez que o atestado médico junto aos autos comprovava persistia mesmo após a melhor correcção óptica conseguida com recurso a óculos de correcção e lentes de contacto.

7. Tal entendimento é concordante com o conceito legal de “pessoa deficiente”.

8. A AF, ao seguir o critério técnico decorrente das instruções administrativas da Direcção-Geral de Saúde, agiu com coerência e teve em conta a unidade do sistema jurídico.

9. Não se encontrando devidamente comprovado o grau de invalidez permanente igual ou superior a 60%, nos termos exigidos pelo n.º 5 do art.º 4.º do EBF, é legítima a recusa, desde que fundamentada, por parte da AF do atestado médico em causa, sendo injustificável, por absurdo e ilegal, o reconhecimento de benefícios fiscais em casos de deficiência insusceptível de provocar restrições de capacidade ou desvantagem para o exercício de actividades normais sem que haja perda significativa de potencialidades de ganho ou angariação de rendimentos.

10. Em face do exposto, a liquidação impugnada não sofre de ilegalidade, pelo que, ao decidir como decidiu, a sentença recorrida violou, por errada interpretação, o disposto no n.º 5 do art.º 44.º do EBF.

Não houve contra-alegação.

O distinto PISA entende que o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito, pelo que o STA é hierarquicamente incompetente para o seu conhecimento.

Levado tal duto parecer ao conhecimento das partes, apenas a recorrente se pronunciou sobre ele, em termos concordantes.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

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

Logra, efectivamente, prioridade de conhecimento, sendo que a sua eventual procedência prejudicará o de qualquer outra questão - artigos 3.º da LPTA, 16.º do CPPT e 101.º e segs. do CPC.

Expostas que se mostram já as conclusões da alegação da recorrente - onde se fixa o âmbito e o objecto do recurso (sem prejuízo, naturalmente, do estatuído no artigo 684.º-A do CPC) - importa, agora, consignar a factualidade que a instância considerou provada, sendo que do cotejo de ambas as materialidades brotará a resolução da questão de que, ora, nos ocupamos.

Em sede factual, temos na sentença recorrida o seguinte:

a) Em 24 de Abril de 1995 os Contribuintes fizeram dar entrada na RFVR a declaração modelo 2 de IRS respeitante ao ano de 1994 (cfr. cópia dessa declaração e respectivos anexos de fls. 5 a 10 do processo de reclamação graciosa em apenso);

b) Nessa declaração os Contribuintes assinalaram negativamente o quadro em que se indaga «No AGREGADO FAMILIAR EXISTEM ELEMENTOS COM GRAU DE INVALIDEZ PERMANENTE IGUAL ou SUPERIOR A 60%?» (cfr. a cópia da referida declaração, MÁXIME quadro 9-A do modelo 2, a fls. 5 do processo em apenso);

c) Com base nas declarações prestadas pelos CONTRIBUINTES e nos termos da “demonstração da liquidação” constante do aviso/notificação de reembolso, a DGCI, em 31 de Agosto de 1995, liquidou-lhes IRS do montante de 1.537.964\$00 (cfr. cópia do referido aviso/notificação a fls. 4 do processo em apenso);

d) Porque tinham sido feitas aos Contribuintes retenções na fonte do montante de 1.628.368\$00, a DGCI reembolsou-lhes o montante de 220.766\$00 (cfr. cópia do mesmo aviso/notificação);

e) O Adjunto da Autoridade de saúde do concelho de Vila Real, atestou, para efeitos de IRS, mediante documento datado de 14 de Dezembro de 1995, por ele assinado e autenticado com o selo branco daquela instituição, que Maria Salomé Almeida Cardoso Ledo «apresente deficiência carácter permanente, que de acordo com a Tabela Nacional de Incapacidades, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 341/93, de 30 de Setembro, [...] lhe conferem o grau de incapacidade de 65%, [...] há mais de 5 anos», deficiência discriminada como «hipovisão» (cfr. cópia do atestado a fls. 3 do processo em apenso);

f) Em 15 de Dezembro de 1995 os Contribuintes fizeram dar entrada na RFVR a um requerimento de reclamação graciosa da liquidação dita em c), que instruíram com o atestado médico dito em e), invocando que a Contribuinte mulher é portadora de deficiência de carácter permanente que lhe confere o grau de incapacidade de 65% (cfr. o requerimento a fls. 2 do processo em apenso);

g) Em 27 de Maio de 1996 o Chefe da RFVR elaborou proposta de decisão no sentido de que a reclamação «só poderá obter deferimento se o reclamante substituir a declaração de incapacidade [...] por outra passada com data posterior a 15/12/1995, em que seja mantido o grau de incapacidade igual ou superior a 60% (circular n.º 1/98)» e remeteu-a à Direcção Distrital de Finanças de Vila Real (cfr. a proposta e o termo de remessa a fls. 13 do processo em apenso);

h) A Divisão de Tributação e Justiça Tributária (DTJT) da Direcção Distrital de Finanças de Vila Real, no âmbito do processo de reclamação graciosa iniciado com o requerimento dito em f) e por carta registada com aviso de recepção (AIR), que foi devolvido assinado, notificou os Contribuintes para, no prazo de 30 dias a contar da assinatura do A/R, apresentarem ou remeterem àquela Direcção Distrital de Finanças «atestado médico de incapacidade emitido pela Autoridade de Saúde competente, com data posterior a 15/12/1995, sem o que o processo de reclamação em epígrafe não poderá obter deferimento» (cfr. cópia da carta a fls. 14 do processo em apenso);

i) Não tendo os Contribuintes dado resposta àquela notificação, uma Perita Tributária de 1.ª classe, no exercício de competências delegadas pelo Director Distrital de Finanças de Vila Real, indeferiu a reclamação graciosa com o fundamento que os reclamantes, apesar de notificados para o efeito, não apresentaram novo atestado médico emitido com data posterior a 15 de Dezembro de 1995, nos termos da circular n.º 1/96 da DGCI (cfr. a decisão a fls. 9/10 do processo em apenso);

j) Para notificar os Contribuinte dessa decisão, foi-lhes remetida carta registada com A/R, que foi devolvido assinado com data de 17 de Março de 1997 (cfr. cópia do ofício para notificação e do respectivo A/R nas duas últimas folhas do processo em apenso);

l) Em 24 de Março de 1998 os Contribuintes fizeram dar entrada na RFVR a petição inicial que deu origem a este processo e pela qual vieram «deduzir IMPUGNAÇÃO JUDICIAL do teor do DESPACHO proferido pela Direcção Distrital de Finanças de Vila Real» que indeferiu a reclamação graciosa dita em f) (cfr. articulado de fls. 3 a 10, bem como o carimbo de entrada que lhe foi apostado);

m) Através da Informação n.º 63/DSO de 26 de Agosto de 1994, anexa ao Ofício-Circular n.º 15.599, de 6 de Setembro de 1994, a Direcção-Geral de Saúde (DGS) transmitiu aos seus serviços instruções do seguinte teor:

«Os pressupostos da Tabela [reportando-se à Tabela Nacional de Incapacidades aprovada pelo DL n.º 341/93, de 30 de Setembro] e a graduação da perda funcional que ela atribui levam-nos a concluir, a nosso ver sem margem para dúvidas, que a avaliação deverá ser efectuada sem correcção óptica com excepção dos casos de afauquia que tem um tratamento específico no ponto 2.8 do capítulo dedicado à oftalmologia. Por outro lado a correcção da hipovisão com prótese externa através de lentes, deverá, de acordo com a alínea c) do ponto 5 das instruções da Tabela, dar origem a uma correcção até 15% da incapacidade obtida sem correcção. (...) Propõe-se, assim, a seguinte metodologia de avaliação da incapacidade resultante da hipovisão para o longe:

1. A avaliação da incapacidade sem prótese;
2. Após a correcção por prótese nova avaliação da incapacidade;
3. Correcção da incapacidade medida sem prótese, em função da percentagem de diminuição da incapacidade após a correcção óptica, num máximo de 15%»;

n) Pela Circular Normativa n.º 22/DSO, de 15 de Dezembro de 1995, a DGS, sob a epígrafe «Avaliação de incapacidades resultantes de hipovisão» e dirigindo-se a «Todas as autoridades de saúde e centros de saúde», divulgou as seguintes instruções:

«A Tabela Nacional de Incapacidades promulgada pelo Decreto-Lei n.º 341/93, de 30 de Setembro, revela inadequações que conduzem a incongruências entre o grau de incapacidade que atribui e a capacidade dos deficientes civis para uma vida social integrada sem restrições devidas a incapacidade observada.

Na procura de justiça social consequente a uma igualdade de direitos dos cidadãos, e sem prejuízo de uma futura Tabela de Incapacidades adaptada à Avaliação de Incapacidades de Deficientes Civis, entende-se como pertinente para a avaliação de incapacidades resultantes de hipovisão o seguinte:

1. É definida como Prótese *toda a peça auto, homo, hetero ou aloplástica assim como qualquer aparelho, utilizados como substitutos na totalidade ou em parte, de um órgão ou da sua membro, reproduzindo as suas formas e, se possível, as suas funções.*

2. Em consequência, aos óculos de correcto e às lentes de contacto não parece ser de aplicar o conceito de “prótese”.

3. Assim, é nosso entendimento que a avaliação da hipovisão deverá incidir sobre a melhor acuidade visual possível com recurso aos mais actuais e adequados métodos técnicos.

4. Logo, a avaliação deverá recair sobre as consequências funcionais da lesão oftalmológica que persistirem mesmo após a melhor correcção óptica conseguida, designadamente com recurso a óculos de correcção ou lentes de contacto, uma vez que não será de aplicar a alínea c) do n.º 5 das Instruções Gerais da actual Tabela Nacional de Incapacidades.

5. A interpretação expressa na informação n.º 63/DSO, de 94.08.28, anexa ao ofício-circular n.º 15.599, de 94.09.08, desta Direcção-Geral, é revogada.»;

o) Em 31 de Janeiro de 1996 a DGCI divulgou uma circular, com o n.º 1/96, do seguinte teor:

«Através da Circular Normativa n.º 22/DSO de 15 de Abril de 1995, a Direcção-Geral de Saúde corrigiu e clarificou o critério a utilizar pelas Autoridades de Saúde para efeitos de avaliação e atribuição do grau de incapacidade decorrente da deficiência oftalmológica hipovisão revogando expressamente uma interpretação dos respectivos Serviços, veiculada pela informação n.º 63/DSO, de 94.08.28, anexa ao Ofício-circular n.º 15 599, de 94.09.08.

Por via do novo entendimento, a avaliação da referida lesão oftalmológica, nomeadamente, para efeitos de atribuição de incapacidade fiscalmente relevante, passou a recair sobre as suas consequências funcionais que persistirem mesmo após a melhor correcção óptica conseguida, designadamente com o recurso a óculos de correcção ou lentes de contacto, não sendo consequentemente de aplicar a alínea c) do n.º 5 das Instruções Gerais da actual Tabela de Incapacidades, em vigor desde 01 de Janeiro de 1994.

Neste contexto, impõe-se a divulgação pelos Serviços, do novo critério, e o estabelecimento dos procedimentos a adoptar pelos interessados, tendo em vista a invocação de deficiência fiscalmente relevante, para efeitos de tributação em IRS.

1. Assim, os sujeitos passivos de IRS, portadoras de deficiência oftalmológica de hipovisão, susceptível de determinar um grau de

invalidez permanente igual ou superior a 60%, que queiram usufruir dos benefícios fiscais inerentes à sua condição, com produção de efeitos relativamente aos rendimentos auferidos a partir do ano de 1995, inclusive, ou em anos anteriores, quando invocáveis em sede de reclamação graciosa da liquidação nos termos do ponto 3 da Circular 15/92, de 14 de Setembro, *deverão obter, junto das autoridades de saúde competentes, declaração comprovativa da incapacidade emitida a partir da 15 de Dezembro de 1995.*

2. O procedimento prescrito no número anterior é aplicável apenas aos sujeitos passivos portadoras da referida deficiência, cuja comprovação decorra de Declaração de Incapacidade emitida a partir de 01 de Janeiro de 1994, sem prejuízo dos efeitos fiscais entretanto produzidos pelas declarações emitidas entre aquela data e 15 de Dezembro de 1995»;

p) Na Circular da DGCI com o n.º 28/90, de 22 de Junho, diz-se, para além do mais:

«(...).

1.1 A prova da deficiência poderá ser feita por declaração passada pelas Administrações Regionais de Saúde ou Centros de Saúde; declaração da Associação de Deficientes das Forças Armadas ou certidão de sentença judicial, cujo documento deve referir de modo inequívoco se a deficiência é permanente e qual o grau de invalidez.

(...).

7. Para a efectiva usufruição de qualquer dos citados benefícios fiscais, os sujeitos passivos deficientes não têm que requerer previamente a sua concessão, por serem automáticos.

(...).»

Exposto o quadro factual desenhado pelo tribunal *a quo*, cabe referir que ele não nos revela ser a impugnante portadora de “deficiência insusceptível de provocar restrições de capacidade ou desvantagem para o exercício de actividades normais sem que haja perda significativa de potencialidades de ganho ou angariação de rendimentos”, facto lateralmente inserido na 9.ª conclusão da alegação da recorrente.

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, n.º 4, e 32.º, n.º 1, al. b), do ETAF e 280.º, n.º 1, do CPPT (correspondente ao artigo 167.º do CPT).

E, como desde há muito este Supremo vem entendendo, para a determinação da competência hierárquica à face do preceituado em tais artigos 32.º, n.º 1, al. b), e 280.º, n.º 1, o que é relevante é que o recorrente, na alegação de recurso e respectivas conclusões, suscite qualquer questão de facto ou invoque, como suporte da sua pretensão, factos que não foram dados como provados na decisão recorrida.

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

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

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

Temos, pois, que tanto constitui fundamento de facto do recurso a questão sobre a verificação de factos dados como provados, ou não, na decisão recorrida, quanto a afirmação de factos que a fixação probatória omite e cuja atendibilidade ou relevo no julgamento do recurso são indiferentes para efeitos de determinação da competência hierárquica, que, como sublinhado no acórdão desta Secção de 4.V.1994, rec. 17 463, se afere pelo *quid disputatum*, que não pelo *quid decisum*.

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

E, na mesma linha de pensamento, prescreve a alínea a) do n.º 1 do artigo 41.º de tal diploma que “compete à Secção de Contencioso Tributário (do TCA) conhecer dos recursos de decisões dos tribunais tributários de 1.ª instância, salvo o disposto na alínea b) do n.º 1 do artigo 32.º.” Articuladamente, diz-nos o artigo 280.º, n.º 1, do CPPT que “das decisões dos tribunais tributários de 1.ª instância cabe recurso ... a interpor ... para o Tribunal Central Administrativo, salvo quando a matéria for exclusivamente de direito, caso em que cabe recurso ... para a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.”

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

Termos em que, julgando-se procedente a questão prévia em apreço, se acorda declarar esta Secção do STA incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer deste recurso jurisdicional, competência que assiste àquele outro Tribunal Superior.

Sem custas - artigo 2.º da Tabela das Custas no STA.

Lisboa, 30 de Abril de 2002. — *Mendes Pimentel* (relator) — *Vitor Meira* — *Baeta de Queiroz*.

Acórdão de 30 de Abril de 2002.

Assunto:

Prescrição. Impugnação.

Doutrina que dimana da decisão:

Pode apreciar-se, em processo de impugnação do acto tributário da liquidação, a prescrição da obrigação tributária como pressuposto da decisão sobre a não manutenção de utilidade no prosseguimento da lide impugnatória.

Recurso n.º 145/02. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrida: POL-PLAST — Políesteres & Plásticos L.^{da}; Relator: Ex.^{mo} Juiz Cons.º Dr. António Pimpão.

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

1. O ERFPP recorre da sentença que, no Tribunal Tributário de 1.^a Instância de Lisboa, 1.^o Juízo, 2.^a Secção, julgou prescrita a obrigação tributária e julgou extinta a instância da presente impugnação, por inutilidade superveniente da lide.

Alegou formulando as seguintes conclusões:

1 - A impugnação judicial é instrumento processual impróprio para nele se conhecer da prescrição da obrigação tributária.

2 - A impugnação judicial tem por objecto a validade do acto tributário, sendo que a prescrição não constitui qualquer ilegalidade do mencionado acto mas respeita tão-só à sua eficácia.

3 - Decorrido do exposto que a decisão recorrida ao declarar prescrita a obrigação tributária atinente ao IVA de 1988, cuja liquidação vem impugnada nos autos em epígrafe, fez uma aplicação inadequada do disposto nos arts. 120.^o e 143.^o do CPT e arts. 99.^o e 124.^o do CPPT, pelo que deverá ser revogada, com as legais consequências.

O EMMP entende que o recurso merece provimento pois que a prescrição sendo fundamento de oposição à execução não é fundamento de impugnação.

2. A decisão recorrida fundamentou-se nos seguintes factos:

1 - A Administração Fiscal em 1990, procedeu à liquidação de IVA, referentes ao ano de 1988, no valor de esc. 32.800.985\$00, a qual foi devidamente notificada à impugnante em 21 de Novembro de 1990, como resulta dos docs. de fls. 10 a 79, e da informação de fls. 9, aqui dados per reproduzidos;

2 - Não tendo sido pago tal imposto foi instaurada a execução fiscal 3557/91/0000019, em data anterior a 22/3/1991 (pois que esta foi a data da informação de fls. 9, que já faz menção à existência de execução);

3 - A presente impugnação judicial foi intentada em 20 de Março de 1991, como resulta do carimbo apostado no rosto da petição inicial a fls. 2;

3. A decisão em apreciação depois de afirmar que pode conhecer-se, em sede de impugnação, para efeitos de determinar se ocorre inutilidade superveniente da lide de impugnação da prescrição da dívida exequenda concluiu que ocorre esta prescrição e aquela inutilidade superveniente da lide.

Contra o assim decidido insurge-se a FP e o EMMP.

Importa, por isso, determinar se pode conhecer-se, em sede de impugnação do acto tributário da liquidação, da prescrição da quantia exequenda para determinar a inutilidade superveniente da lide e podendo conhecer-se, de tal questão, em processo de impugnação, se ocorre tal prescrição.

Não se questiona que a impugnação judicial visa o acto tributário da liquidação e que se fundamenta em vícios que o pretendam invalidar, que não em vicissitudes do crédito do imposto, como a prescrição da dívida respeitante ao mesmo pelo que esta prescrição não é de conhecer naquela espécie processual de impugnação, conforme se escreveu no Ac. deste STA de 22-6-94, Rec. 17.548, AD 398.^o p. 189 e seguintes e citado pelo EMMP.

É que a prescrição refere-se à obrigação tributária, independentemente desta estar ou não liquidada e de o estar bem ou mal e o início do seu prazo está reportado ao facto tributário, conforme se escreveu no Ac. deste STA de 22.10-97, Rec. 21.813, Ap. DR. P. 2705.

Na verdade a prescrição é fundamento de oposição à execução fiscal [cfr. art.^o 204.^o, n.^o 1, al. d), do CPPT] pois que no processo de impugnação judicial não se poder conhecer da prescrição da obrigação tributária uma vez que neste processo se aprecia a legalidade ou ilegalidade do acto tributário da liquidação e a prescrição respeita à exigibilidade da obrigação consequente à liquidação.

Conforme escreve Jorge de Sousa, CPPT, 2.^a edição, p. 462, a prescrição reporta-se aos factos extintivos do direito que se pretende fazer valer na acção, que, no caso de um processo de impugnação judicial, é o direito à anulação de um acto tributário ilegal e não o direito da administração tributária à cobrança de determinada quantia, contudo, nos casos em que no processo de impugnação judicial se discute a anulação total de um acto de liquidação de um imposto, está em causa, em última análise, apreciar se deve ser pago pelo contribuinte à Fazenda Nacional a quantia que é objecto dessa liquidação, podendo, por isso, fundamentar-se em *inutilidade superveniente da lide* a possibilidade de declaração da prescrição nesse processo.

É que, conforme escreve o mesmo autor, em casos destes, a impugnação tem subjacente o interesse do impugnante em não ser obrigado a pagar a quantia a que o acto tributário se refere, acto este que tem força executiva pelo que se transcorreu o prazo de prescrição da obrigação tributária cuja liquidação se impugnou, o contribuinte não poderá ser obrigado a pagar coercivamente aquela obrigação, pois a prescrição deve ser conhecida oficiosamente tanto pelo tribunal como pela própria administração tributária, como resulta do preceituado no art. 175.^o do CPPT.

Por isso, nestas situações, decorrido o prazo de prescrição o impugnante deixa de ter qualquer interesse na anulação ou declaração de nulidade ou inexistência do acto impugnado já que mesmo sem esta anulação ou declaração, não poderá ser obrigado a pagar coercivamente a quantia que é objecto do acto impugnado pelo que, em tais situações, não tem utilidade prática a apreciação da legalidade do acto impugnado, pois qualquer que seja a solução que se dê ao processo de impugnação judicial a obrigação que nele se declara não pode ser coactivamente imposta ao impugnante e daí que, nestes casos, a prescrição da obrigação tributária deverá ser apreciada em processo de impugnação judicial, como pressuposto da decisão sobre a não manutenção de utilidade no prosseguimento da lide, questão esta que o tribunal deve apreciar em processo de impugnação.

Do exposto resulta que pode apreciar-se em processo de impugnação do acto tributário da liquidação a prescrição da obrigação tributária como pressuposto da decisão sobre a não manutenção de utilidade no prosseguimento da lide.

Resta, por isso, determinar se perante os factos assentes e não questionados pela FP se pode concluir pela prescrição da quantia exequenda.

Estabelece o art.º 297º, n.º 1, do C. Civil que “a lei que estabelecer, para qualquer efeito, um prazo mais curto do que o fixado na lei anterior é também aplicável aos prazos que já estiverem em curso, mas o prazo só se conta a partir da entrada em vigor da nova lei, a não ser que, segundo a lei antiga, falte menos tempo para o prazo se completar”.

E o CPCI, vigente até 30 de Junho de 1991, estabelecia no art.º 27º que era “de vinte anos, sem distinção de boa ou má-fé, o prazo de prescrição das contribuições e impostos em dívida ao estado, se prazo mais curto não estiver fixado na lei”. Referia ainda que “a prescrição conta-se do início do ano seguinte àquele em que tiver ocorrido o facto tributário, salvo regime especial” para acrescentar o § 1º que interrompiam a prescrição “a reclamação, a impugnação, o recurso e a execução”.

Contudo este mesmo preceito estabelecia, ainda, que “cessa, porém, este efeito (interruptivo) se o processo estiver parado por facto não imputável ao contribuinte, durante mais de um ano, somando-se, neste caso, o tempo que decorrer após este período com o que tiver decorrido até à data da autuação” pelo que aquela interrupção transforma-se em suspensão, uma vez que não se inutilizando o prazo prescricional até ao facto interruptivo se adiciona ao que ocorre posteriormente ao mencionado ano em que o processo esteve parado.

Ainda nos termos do § 3º do mesmo art.º 27º do C.P.C.I. a prescrição devia ser conhecida oficiosamente pelo Juiz se os serviços da Administração Fiscal não o tivessem feito antes da autuação.

O CPT que vigorou de 1 de Julho de 1991 até 31 de Dezembro de 1998 estabeleceu no art.º 34º, n.º 1, que as obrigações tributárias prescrevem no prazo de dez anos, salvo se outro mais curto estiver fixado na lei.

Por força do mesmo preceito legal, tal como no CPCI, também neste o prazo prescricional se contava desde “o início do ano seguinte àquele em que tiver ocorrido o facto tributário, salvo regime especial” sendo os mesmos os factos interruptivos da prescrição sendo igual o regime da passagem da interrupção à suspensão da prescrição quando o processo esteja “parado por facto não imputável ao contribuinte durante mais de um ano”, continuando o respectivo conhecimento a ser oficioso.

Entretanto foi publicada a LGT que entrou em vigor a partir de 1 de Janeiro de 1999 e nos termos da qual o prazo de prescrição das dívidas tributárias passou a ser de oito anos, salvo o que resulte de lei especial, efectuando-se a contagem conforme se esteja perante impostos periódicos ou de obrigação única, respectivamente, a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário ou a partir da data em que o facto tributário ocorreu (art.º 48º, n.º 1).

Nos termos do n.º 1 do art.º 49º interrompem a prescrição a reclamação, o recurso hierárquico, a impugnação, o pedido de revisão oficiosa da liquidação do tributo e a citação, esta a partir da alteração introduzida pela Lei n.º 100/99, de 26/7.

Nos termos do n.º 3 do mesmo preceito o prazo da prescrição suspende-se “por motivo de paragem do processo de execução fiscal em virtude de pagamento de prestações legalmente autorizadas, ou de reclamação, impugnação ou recurso”.

Ainda nos termos do n.º 2 do mesmo preceito legal a paragem do processo, por período superior a um ano, por facto não imputável ao sujeito passivo faz cessar o efeito previsto no n.º 1 somando-se, neste caso, o tempo que decorrer após esse período ao que tiver decorrido até à data da autuação.

Nos termos do art.º 175º do CPPT a prescrição continua a ser de conhecimento oficioso pois que estabelece que “a prescrição ou duplicação da colecta serão conhecidas oficiosamente pelo Juiz se o órgão da execução fiscal que anteriormente tenha intervindo o não tiver feito”.

Entendeu a decisão aqui em apreciação que iniciando-se o prazo de prescrição em 1/1/87 (altura em que este era de vinte anos), tendo o mesmo sido interrompido em dia e mês indeterminado de 1991 (propositura da execução fiscal), mas de qualquer forma anterior a 22/3/1991 (cfr. ponto 2 do probatório) data em que se terá registado nova interrupção (e última), aproveita-lhe o prazo de dez anos previsto no C.P.T., contado a partir de 1/7/91, uma vez que não se terá verificado nova interrupção ou suspensão do mesmo prazo pelo que estaria prescrita a dívida dos presentes autos em 1/7/2001.

Concluiu, por isso, a decisão em apreciação que tendo sido ultrapassado o prazo prescricional da obrigação tributária a liquidação é atingida por via da inutilidade da lide em sede de impugnação nos termos do art.º 287º, alínea e), do C.P.C., *ex vi* do art. 2.º, alínea e), do C.P.P.T.

E, nos termos expostos, é de manter a decisão que, com fundamento na prescrição da obrigação tributária julgou extinta a impugnação por inutilidade superveniente da lide.

4. Assim sendo acorda-se em negar provimento ao presente recurso confirmando a decisão recorrida.

Sem custas.

Lisboa, 30 de Abril de 2002. — *António Pimpão* (relator) — *Mendes Pimentel* — *Vitor Meira*.

Acórdão de 30 de Abril de 2002.

Assunto:

Incompetência hierárquica do STA.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — *A Secção de Contencioso Tributário do STA apenas tem competência para conhecer dos recursos interpostos directamente das decisões dos tribunais tributários de 1ª instância quando estes tenham como exclusivo fundamento matéria de direito.*

2 — Não está nessa situação aquele recurso em que a recorrente alegue a existência de um complexo de factos, para além dos fixados ou tomados em conta na decisão recorrida, com base nos quais sustente não haver da sua parte qualquer culpa no incumprimento da obrigação de pagamento das contribuições para a Segurança Social e na insuficiência do património da originária executada.

Recurso nº 192/02-30. Recorrente: Manuel Humberto Borges de Araújo Lopes; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Benjamim Rodrigues.

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

A - O relatório:

1 - Manuel Humberto Borges de Araújo Lopes, identificado com os demais sinais dos autos, dizendo-se inconformado com a parte da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal Agregado de Ponta Delgada, de 30/11/2000, que julgou parcialmente improcedente a oposição deduzida contra a execução fiscal que, instaurada inicialmente contra a Sociedade de Produtores Açorianos de Papel, S.A., veio a reverter contra si, dela recorre directamente para esta formação judicial, pedindo a sua revogação, a procedência da oposição e a extinção da execução fiscal.

2 - Refutando o decidido, a recorrente pretexto, entre o mais, nas conclusões das suas alegações, o seguinte:

“(…)”

2.2 - Da matéria de facto alegada com a correspondente prova, especialmente a prova documental, é manifesto que o ora recorrente, enquanto administrador da Sociedade de Produtores Açorianos de Papel, S.A., não actuou de forma ilícita e culposa, ou omitiu de forma ilícita e culposa qualquer obrigação, designadamente não procedendo ao pagamento das contribuições para a Segurança Social.

2.3 - Antes, resulta dos autos que o ora recorrente tudo fez não só para melhorar a situação económico-financeira da sociedade, mas ainda, tudo fez para colocar a empresa em situação de cumprimento para com a Segurança Social, factos que afastam qualquer presunção de culpa que pudesse sobre ele recair.

(…)”

4.1 - Na data em que o recorrente deixou de integrar o conselho de administração da sociedade devedora principal, esta tinha património suficiente para o pagamento da dívida à Segurança Social, estando em vigor o DL. n.º 67/87.

(…)”

5.3 - Dos autos resulta prova bastante de que o recorrente agiu na sua gestão com rigor e sob critérios de gestão adequada”.

3 - A FAZENDA PÚBLICA, recorrida, não contra-alegou.

4 - No seu parecer, o Ex.^{mo} Procurador-Geral-Adjunto pronunciou-se no sentido deste Supremo Tribunal se julgar incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso em virtude deste não ter por exclusivo fundamento matéria de direito, por nas conclusões acima transcritas o recorrente não fazer mais do que alegar matéria de facto.

5 - Ouvidas as partes sobre a questão prévia suscitada pelo M.º P.º, nenhuma respondeu.

Com os vistos dos senhores juízes-adjuntos, cumpre decidir.

B - A fundamentação:

6 - A questão prévia da incompetência hierárquica deste Supremo Tribunal para conhecer do recurso.

6.1 - Dada a prioridade de conhecimento de que goza a questão que foi suscitada pelo Ex.^{mo} Magistrado do M.º P.º por a mesma, a proceder, obstar ao conhecimento do objecto do recurso em virtude de respeitar à própria competência do tribunal e o julgamento de tal matéria preceder o de qualquer outra (arts. 101º e 102º do C. P. Civil e 3º da L.P.T.A.), sendo certo que ela é, até, de conhecimento oficioso, dela se passa a conhecer imediatamente.

O art.º 32º, n.º 1, al. b), do E.T.A.F. atribui à Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo a competência para «conhecer dos recursos interpostos das decisões dos tribunais tributários de 1ª instância, com exclusivo fundamento em matéria de direito».

Por seu lado, resulta do disposto no art.º 41º, n.º 1, al. a), do mesmo E.T.A.F. que a competência para conhecer destes recursos cabe à Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo quando os mesmos tenham por fundamento matéria que não seja exclusivamente de direito ou seja, portanto, matéria de facto.

A questão da competência do tribunal é um prius em relação a todas as demais questões que se suscitem no recurso e tem de ser encarada apenas à luz das afirmações feitas nas conclusões das alegações, pois é nelas que o recorrente tem de condensar as causas de pedir a que atribui a susceptibilidade jurídica, segundo a sua óptica, de determinar uma solução da causa diferente da decidida ou ditada na decisão recorrida, independentemente da pertinência, merecimento ou acerto jurídico que tenham as afirmações de facto aí vertidas ou seja, da sua idoneidade jurídica para justificar a solução pretendida, no confronto do direito aplicável com a factualidade dada por assente na decisão recorrida.

É que este é um aspecto que diz respeito já ao conhecimento do objecto do recurso e o tribunal não pode entrar na sua apreciação, pois tal representaria antecipar um juízo sobre a solução da questão de direito que só poderá ser emitido pelo tribunal que estiver já julgado competente.

Sendo assim, a questão de saber se o recurso tem ou não por exclusivo fundamento matéria de direito devolve-se na de apurar se a recorrente faz, nas conclusões das suas alegações, a afirmação de qualquer facto contra ou para além dos que constam da decisão recorrida.

E o critério jurídico ⁽¹⁾ para avaliar se as afirmações feitas nas conclusões, para além ou contra o que se diz na decisão recorrida, enformadas dentro do princípio dispositivo, traduzem uma questão de facto ou uma questão jurídica, é o de apurar se elas apelam a normas ou princípios jurídicos que tenham sido pretensamente violados ou desaplicados, na sua determinação, interpretação ou aplicação, ou se, ou também, à consideração de quaisquer factos naturais ou ocorrências da vida real (fenómenos da natureza ou manifestações concretas da vida, mesmo que do domínio do espírito ou da vontade), cujo conhecimento implique a elaboração de qualquer juízo probatório.

⁽¹⁾ Emergente, entre outros, dos arts. 511º, n.º 1, 653º, 655º, 657º, 659º, 646º, n.º 4, 722º, n.ºs 1 e 2, e 729º, n.º 2, do C. P. Civil.

6.2 - Ora, para além de outras questões postas noutros segmentos das suas alegações, verifica-se que o recorrente, nas conclusões que acima se deixaram transcritas, controverte a decisão recorrida com base na afirmação de um quadro factual que a decisão recorrida não estabeleceu, nem levou em conta. Na verdade, ao invés da sentença recorrida que considerou que o recorrente era responsável subsidiário pelo pagamento das contribuições à segurança social, simplesmente, em virtude de ter sido administrador na sociedade originária executada durante o período a que respeitam as dívidas exequendas e tal circunstância, quando confrontada com o incumprimento daquela obrigação de pagamento, acarretar a presunção culposa desse incumprimento, o recorrente, naquelas conclusões, afirma a existência de todo um acervo de factos com base nos quais defende estar demonstrado não haver, da sua parte, qualquer culpa no incumprimento da obrigação de pagamento e na insuficiência do património da originária executada para o garantir. Quer a fixação desses factos, que se referem a acontecimentos do mundo histórico, quer a fixação da culpa, esta enquanto resultado de um juízo a fazer pelo juiz com base na determinação, no caso, das concretas regras de actuação prática que seriam exigíveis de um bônus pater famílias, actuando no exercício da actividade específica a que se referem - aqui, no exercício da actividade de gerência de uma empresa comercial - envolvem a formulação de julgamento de facto sobre matéria de facto, a ser levado a cabo com base em provas de livre apreciação, para o qual só é competente o tribunal que julga de facto. E esse tribunal é, conforme resulta dos preceitos acima referidos, a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo.

C - A decisão:

7 - Destarte, atento tudo o exposto, acordam os juízes desta formação em, julgando procedente a questão prévia, declarar este tribunal hierarquicamente incompetente para conhecer do recurso, cabendo essa competência à Secção de Contencioso Tributário do TCA, para quem o recorrente pode pedir a remessa dos autos dentro do prazo estabelecido no art.º 18º n.º 2 do Cód. de Proc. e Proc. Tributário.

Custas pela recorrente com taxa de Euros 75,00 (setenta e cinco euros).

Lisboa, 30 de Abril de 2002. — *Benjamim Rodrigues* (relator) — *Vitor Meira* — *Fonseca Limão*.

Acórdão de 30 de Abril de 2002

Assunto:

Gradação de créditos. IRC. Privilégio imobiliário geral.

Doutrina que dimana da decisão:

O privilégio imobiliário previsto no artigo 108º do CIRC é geral e não especial, por isso que não prefere a crédito hipotecário, em sede de gradação de créditos.

Recurso n.º 197/02-30. Recorrente: Caixa Geral de Depósitos, SA; Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Ex.º Juiz Cons.º Dr. Mendes Pimentel.

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

A Caixa Geral de Depósitos, SA, recorre da sentença de verificação e gradação de créditos do TT de 1ª Instância de Setúbal, de fls. 33-34.

Remata a atinente alegação com as seguintes conclusões:

A - A recorrente (Rct.) concedeu um empréstimo com garantia hipotecária ao executado Joaquim Eduardo da Silva Viegas;

B - Posteriormente, o mutuário veio a ser executado por dívidas resultantes de IVA e IRC, por reversão de SILQUI - Sociedade Industrial Limpezas Químicas, L.^{da}, de que era sócio-gerente;

C - Com fundamento na sua qualidade de credora com garantia real, a Rct. veio atempadamente aos autos reclamar o seu crédito;

D - O RFP reclamou outros créditos;

E - nenhuns créditos foram impugnados, pelo que todos foram admitidos;

F - O M.º Juiz *a quo* graduou em segundo lugar o crédito de IRC, por, conforme consta da sentença, "ter privilégio especial";

G = Tais créditos, porém, só gozam de privilégio quando se trata de imóveis que se encontrem no património da entidade patronal à data da instauração do processo executivo;

H - O imóvel vendido nos autos era do executado Joaquim Eduardo da Silva Viegas e não da entidade patronal SILQUI;

I - Relativamente ao imóvel penhorado e vendido, a FP, em relação ao IRC, é um credor comum, sem qualquer privilégio;

J - O facto de os gerentes serem pessoal e solidariamente responsáveis com a entidade patronal não arrasta sobre os seus imóveis o privilégio que grava os da entidade patronal;

L - O crédito da Rct., porque provido de garantia real que a hipoteca constitui, deveria ser graduado à frente do crédito exequendo de IRC;

M - Ao graduá-lo de forma inversa, violou a sentença, por erro de interpretação, os artigos 2º e 3º do DL 512/76, de 03.VII, os artigos 11º, 12º e 13º do DL 103/80, de 09.V, os artigos 686º, 733º, 735º e 748º do Código Civil;

N - Deverá, assim, no provimento do recurso, alterar-se a sentença recorrida, devendo no acórdão a proferir ser o crédito da recorrente graduado em segundo lugar, antes do crédito exequendo de IRC.

Não houve contra-alegação.

A distinta PGA entende que o recurso merece provimento, pelos fundamentos que dele constam.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

E a questão decidenda é a de saber se, em sede de gradação, o crédito hipotecário da recorrente prefere ao crédito exequendo de IRC de 1993.

Não vindo impugnada à matéria de facto em que assentou a sentença recorrida, nem sendo caso da sua alteração, remete-se a sua determinação para os termos em que a mesma ali foi decidida - artigos 713º, nº 6, 726º, 749º e 762º do CPC, *ex vi* alínea e) do artigo 2º do CPPT.

O CIRC estabelece no artigo 108º (ex-93º) que, *para pagamento do IRC relativo aos três últimos anos, a Fazenda Pública goza de privilégio*

mobiliário geral e privilégio imobiliário sobre os bens existentes no património do sujeito passivo à data da penhora ou outro acto equivalente.

Como é jurisprudência pacífica deste STA, tal privilégio imobiliário, referente à generalidade dos bens imóveis do devedor, deve ser tratado como *geral* e não especial inter alia, cfr. acórdão de 23.V.2001 - rec. 25 888, para cuja desenvolvida fundamentação remetemos, *brevitatis causa*.

Ora, prescreve o artigo 686º, nº 1, do Código Civil que "a hipoteca confere ao credor o direito de ser pago pelo valor de certas coisas imóveis, ou equiparadas, pertencentes ao devedor ou a terceiro, com preferência sobre os demais credores que não gozem de privilégio especial ou de prioridade de registo".

Por seu lado, o artigo 751º do mesmo compêndio substantivo estabelece que "os privilégios imobiliários são oponíveis a terceiros que adquiram o prédio ou um direito real sobre ele, e preferem à consignação de rendimentos, à hipoteca ou ao direito de retenção, ainda que estas garantias sejam anteriores". Aqui se teve em vista, seguramente, os privilégios imobiliários especiais, que outros não contempla o Código Civil.

Segue-se que a hipoteca só cede perante um privilégio especial e só este é oponível a terceiros.

Como assim, o crédito hipotecário da recorrente CGD goza, efectivamente, de precedência em relação ao sobredito crédito exequendo. Termos em que se acorda conceder, com a apontada fundamentação, provimento ao recurso, revogando-se a sentença, na parte recorrida, graduando-se os créditos, com referência ao produto da venda do imóvel penhorado, pela seguinte ordem:

1º - O crédito reclamado pela Fazenda Pública resultante de contribuição autárquica de 1994 -19 705\$00 - e respectivos juros;

2º - O crédito hipotecário reclamado pela CGD e respectivos juros;

3º - O crédito exequendo de IRC de 1993 -1 619 897\$00 - e respectivos juros;

4º Os créditos exequendo e reclamado de IVA.

Não são devidas custas neste STA.

Lisboa, 30 de Abril de 2002. — *Mendes Pimentel* (relator) — *Vitor Meira* — *Baeta Queiroz*.

Acórdão de 30 de Abril de 2002.

Assunto:

Incompetência hierárquica do STA.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — *A Secção de Contencioso Tributário do STA apenas tem competência para conhecer dos recursos interpostos directamente das decisões dos tribunais tributários de 1ª instância quando estes tenham como exclusivo fundamento matéria de direito.*

2 — *Não está nessa situação aquele recurso em que a recorrente refuta a sentença recorrida com base, entre outros, no fundamento de não ter ficado provado, para além do fixado e, aí, tido em conta, que não tivessem sido devolvidas aos impugnantes as pastas das facturas relativas às aquisições de mercadorias e no de não ser possível, perante os elementos constantes dos autos, suscitarem-se dúvidas quanto à existência dos factos tributários.*

Recurso n.º 252/02-30. Recorrente: Fazenda Pública; Recorridos: António Ferreira Alves e mulher; Relator: Ex^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Benjamin Rodrigues.

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

A - O relatório:

1. A FAZENDA PÚBLICA, dizendo-se inconformada com a sentença do Tribunal Tributário de 1ª Instância da Guarda, de 2001-09-14, que julgou procedente a impugnação judicial deduzida pelos ora recorridos, ANTÓNIO FERREIRA ALVES e mulher ROSA MARIA FERREIRA ALVES, identificados com os demais sinais dos autos, contra o acto de liquidação adicional do IVA, relativo ao ano de 1994, e respectivos juros compensatórios, tudo no montante de 381 822\$00, decretando a sua anulação, dela recorre directamente para esta formação judicial, pedindo a sua revogação.

2. Refutando o decidido, a recorrente pretexta, entre o mais, nas conclusões das suas alegações, o seguinte:

5. Em todo o caso, não ficou provado que não tivessem sido devolvidas ao impugnante as pastas das facturas relativas às aquisições de mercadorias, nem ficou demonstrada a impossibilidade de o impugnante fundamentar o pedido por carência de elementos imputável à administração fiscal.

6. De qualquer modo, a verificar-se tal situação, não era susceptível de fazer suscitar dúvidas quanto à existência do facto tributário, perante os elementos constantes dos autos.

3. Os recorridos não contra-alegaram.

4. No seu parecer, o Ex^{mo} Procurador-Geral-Adjunto pronunciou-se no sentido deste tribunal se julgar incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso em virtude deste não ter por exclusivo fundamento matéria de direito, porquanto a recorrente, na 1ª conclusão acima transcrita, não cinge a sua divergência com a decisão à interpretação e aplicação da lei, mas dirige-a contra a fixação da matéria de facto.

5. Ouvidas as partes sobre a questão prévia suscitada pelo Ministério Público, nenhuma delas respondeu.

Com os vistos dos senhores juízes-adjuntos, cumpre decidir.

B - A fundamentação:

6. A questão prévia da incompetência hierárquica deste Supremo Tribunal para conhecer do recurso.

6.1. Dada a prioridade de conhecimento de que goza a questão que foi suscitada pelo Ex^{mo} Magistrado do M.º P.º por a mesma, a proceder, obstar ao conhecimento do objecto do recurso, em virtude

de respeitar à própria competência do tribunal e o julgamento de tal matéria preceder o de qualquer outra (arts. 101º e 102º do C. P. Civil e 3º da L.P.T.A.), sendo certo que ela é, até, de conhecimento officioso, dela se passa a conhecer imediatamente.

O art.º 32º, n.º 1, al. b), do E.T.A.F. atribui à Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo a competência para «conhecer dos recursos interpostos das decisões dos tribunais tributários de 1ª instância, com exclusivo fundamento em matéria de direito».

Por seu lado, resulta do disposto no art.º 41º, n.º 1, al. a), do mesmo E.T.A.F. que a competência para conhecer destes recursos cabe à Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo quando os mesmos tenham por fundamento matéria que não seja exclusivamente de direito ou seja, portanto, matéria de facto.

A questão da competência do tribunal é um prius em relação a todas as demais questões que se suscitam no recurso e tem de ser encarada apenas à luz das afirmações feitas nas conclusões das alegações, pois é nelas que o recorrente tem de condensar as causas de pedir a que atribui a susceptibilidade jurídica, segundo a sua óptica, de determinar uma solução da causa diferente da decidida ou ditada na decisão recorrida, independentemente da pertinência, merecimento ou acerto jurídico que tenham as afirmações de facto aí vertidas ou seja, da sua idoneidade jurídica para justificar a solução pretendida, no confronto do direito aplicável com a factualidade dada por assente na decisão recorrida.

É que este é um aspecto que diz respeito já ao conhecimento do objecto do recurso e o tribunal não pode entrar na sua apreciação, pois tal representaria antecipar um juízo sobre a solução da questão de direito que só poderá ser emitido pelo tribunal que estiver já julgado competente.

Sendo assim, a questão de saber se o recurso tem ou não por exclusivo fundamento matéria de direito devolve-se na de apurar se a recorrente faz, nas conclusões das suas alegações, a afirmação de qualquer facto contra ou para além dos que constam da decisão recorrida.

E o critério jurídico ⁽¹⁾ para avaliar se as afirmações feitas nas conclusões, para além ou contra o que se diz na decisão recorrida, enformadas dentro do princípio dispositivo, traduzem uma questão de facto ou uma questão jurídica, é o de apurar se elas apelam a normas ou, princípios jurídicos que tenham sido pretensamente violados ou desaplicados, na sua determinação, interpretação ou aplicação, ou se, ou também, à consideração de quaisquer factos naturais ou ocorrências da vida real (fenómenos da natureza ou manifestações concretas da vida, mesmo que do domínio do espírito ou da vontade), cujo conhecimento implique a elaboração de qualquer juízo probatório.

6.2. Ora, examinadas as conclusões que acima se transcreveram, verifica-se que a recorrente contesta a decisão recorrida com base no fundamento, entre outros, de não ter ficado provado que não tivessem sido devolvidas aos impugnantes as pastas das facturas re-

⁽¹⁾ Emergente, entre outros, dos arts. 511º, n.º 1, 653º, 655º, 657º, 659º, 646º, n.º 4, 722º, n.ºs 1 e 2, e 729º, n.º 2, do C. P. Civil.

lativas às aquisições de mercadorias e no de não ser possível, perante os elementos constantes dos autos, suscitarem-se dúvidas quanto à existência dos factos tributários, visando demonstrar a improcedência da impugnação judicial. Temos, assim, que a recorrente se apresenta a controverter a correcção do julgamento efectuado pelo tribunal recorrido sobre o facto histórico-empírico da alegada não devolução, por parte da administração fiscal, das facturas que lhe haviam sido entregues para fiscalização, bem como o resultado da convicção probatória formada pelo tribunal quanto à existência ou não dos concretos factos tributários. Tais dimensões do julgamento que são refutadas pela recorrente respeitam, assim, ao juízo de facto sobre a matéria de facto que foi feito pelo tribunal recorrido, tida por pertinente para a decisão da causa, e não ao juízo de determinação e aplicação do direito. Temos, pois, de concluir que o recurso não tem por exclusivo fundamento matéria de direito e que por isso a competência para dele conhecer não cabe a este Supremo, mas ao TCA, nos termos das disposições citadas.

C - A decisão:

7. Destarte, atento tudo o exposto, acordam os juízes desta formação em, julgando procedente a questão prévia, declarar este tribunal hierarquicamente incompetente para conhecer do recurso, cabendo essa competência à Secção de Contencioso Tributário do TCA, para quem o recorrente pode pedir a remessa dos autos dentro do prazo estabelecido no art.º 18º, n.º 2, do Cód. de Proc. e Proc. Tributário.

Sem custas por delas estar isenta a recorrente.

Lisboa, 30 de Abril de 2002. — *Benjamim Rodrigues* (relator) — *Vitor Meira* — *Fonseca Limão*.

Acórdão de 30 de Abril de 2002.

Assunto:

Incompetência hierárquica do STA.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *A Secção de Contencioso Tributário do STA apenas tem competência para conhecer dos recursos interpostos directamente das decisões dos tribunais tributários de 1ª instância quando estes tenham como exclusivo fundamento matéria de direito.*
- 2 — *Não está nessa situação aquele recurso em que a recorrente alegue, para além do fixado e tomado em conta na sentença recorrida, que "petição inicial foi remetida no último dia do prazo contado da respectiva citação", sendo que esta afirmação intenta condensar o anteriormente alegado de que enviou a petição inicial por telefax no dia 28 de Junho de 2000 e ainda por registo de correio datado de 29 de Junho de 2000.*

Recurso nº 261/02-30, em que são recorrente João Joaquim Simões Leite Perry e recorrida a Fazenda Pública. Relator, o Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Benjamim Rodrigues.

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

A - O relatório:

1. JOÃO JOAQUIM SIMÕES LEITE PERRY, identificado com os demais sinais dos autos, dizendo-se inconformado com o despacho do senhor juiz do Tribunal Tributário de Santarém, de 18/10/2000, que decidiu rejeitar liminarmente a oposição, por si deduzida contra a execução fiscal n.º 93/101330.0 que corre termos contra si pela Repartição de Finanças do Concelho de Coruche, e bem ainda com o despacho que decidiu, indeferir o pedido de esclarecimento de tal despacho, deles recorre directamente para este tribunal, pedindo a sua revogação.

2. O recorrente refuta o decidido com base nas razões que condensou nas seguintes proposições conclusivas das suas alegações de recurso:

“1.º - O despacho de indeferimento da oposição à penhora e de embargos de executado foi proferido por terem sido considerados intempestivos.

2.º - A referida petição inicial foi tempestivamente apresentada, por ter sido remetida no último dia do prazo contado da respectiva citação.

3.º - Para tal, a data do acto processual é a da efectivação do respectivo registo postal, nos termos do n.º 1 do art.º 150.º do CPC.”

“1.º - O pedido de esclarecimento do despacho foi recusado por se considerar que não carecia de esclarecimento.

2.º - Tal despacho de indeferimento não foi fundado em nenhum preceito ou normativo.

3.º - Sendo que, toda e qualquer decisão tem que ser sempre fundamentada em base normativa.”

3. A FAZENDA PÚBLICA, recorrida, não contra-alegou.

4. No seu parecer, o Ex.^{mo} Procurador-Geral-Adjunto neste tribunal opinou que este se julgasse incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso por este não ter por exclusivo fundamento matéria de direito, já que o recorrente na 3ª conclusão das suas alegações afirma um facto que o senhor juiz não fixou nem levou em conta no despacho recorrido.

5. Ouvidas as partes sobre a questão prévia suscitada, ninguém respondeu.

Com os vistos dos senhores juizes-adjuntos cumpre decidir.

B - A fundamentação:

6. A questão prévia da incompetência hierárquica deste Supremo Tribunal para conhecer do recurso.

6.1. Dada a prioridade de conhecimento de que goza a questão que foi suscitada pelo Ex.^{mo} Magistrado do M.º P.º por a mesma, a proceder, obstar ao conhecimento do objecto do recurso, em virtude de respeitar à própria competência do tribunal e o julgamento de tal matéria preceder o de qualquer outra (arts. 101.º e 102.º do C.P. Civil e 3.º da L.P.T.A.), sendo certo que ela é, até, de conhecimento oficioso, dela se passa a conhecer imediatamente.

O art.º 32.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 1ª instância, com exclusivo fundamento em matéria de direito».

Por seu lado, resulta do disposto no art.º 41.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 e tem de ser encarada apenas à luz das afirmações feitas nas conclusões das alegações, pois é nelas que o recorrente tem de condensar as causas de pedir a que atribui a susceptibilidade jurídica, segundo a sua óptica, de determinar uma solução da causa diferente da decidida ou ditada na decisão recorrida, independentemente da pertinência, merecimento ou acerto jurídico que tenham as afirmações de facto aí vertidas ou seja, da sua idoneidade jurídica para justificar a solução pretendida, no confronto do direito aplicável com a factualidade dada por assente na decisão recorrida.

É que este é um aspecto que diz respeito já ao conhecimento do objecto do recurso e o tribunal não pode entrar na sua apreciação, pois tal representaria antecipar um juízo sobre a solução da questão de direito que só poderá ser emitido pelo tribunal que estiver já julgado competente.

Sendo assim, a questão de saber se o recurso tem ou não por exclusivo fundamento matéria de direito devolve-se na de apurar se a recorrente faz, nas conclusões das suas alegações, a afirmação de qualquer facto contra ou para além dos que constam da decisão recorrida.

E o critério jurídico ⁽¹⁾ para avaliar se as afirmações feitas nas conclusões, *para além ou contra o que se diz na decisão recorrida*, enformadas dentro do princípio dispositivo, traduzem uma questão de facto ou uma questão jurídica, é o de apurar se elas apelam a normas ou princípios jurídicos que tenham sido pretensamente violados ou desapplicados, na sua determinação, interpretação ou aplicação, ou se, ou também, à consideração de quaisquer factos naturais ou ocorrências da vida real (fenómenos da natureza ou manifestações concretas da vida, mesmo que do domínio do espírito ou da vontade), cujo conhecimento implique a elaboração de qualquer juízo probatório.

6. 2. Ora, examinadas as conclusões das suas alegações de recurso verifica-se que o recorrente afirma na conclusão 3ª um facto que não foi fixado nem tido em conta pelo senhor juiz no despacho recorrido para aí se pronunciar, como se pronunciou, pela rejeição liminar da oposição com fundamento na sua extemporaneidade e com base no qual se sustenta a reforma do decidido. Na verdade, o recorrente afirma, aí, o facto da “petição inicial ter sido remetida no último dia do prazo contado da respectiva citação”, sendo que esta afirmação intenta condensar o anteriormente alegado de que enviou a petição inicial por telefax no dia 28 de Junho de 2000 e ainda por registo de correio datado de 29 de Junho de 2000. O recorrente assenta, pois, a sua pretensão deduzida no recurso na afirmação da existência de um facto do domínio histórico-empírico que não se mos-

⁽¹⁾ Emergente, entre outros, dos art.ºs 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.ºs 1 e 2, do C. P. Civil.

tra fixado na decisão recorrida, nem nela levado em conta, e cuja fixação supõe a formação de um juízo probatório de facto, a ser efectuada pelo tribunal competente para julgar a matéria de facto.

Deste modo, o recurso não tem por exclusivo fundamento matéria de direito e, consequentemente, a competência para dele conhecer não cabe a este STA mas antes ao TCA, de acordo com as disposições citadas.

C - A decisão:

7. Destarte, atento tudo o exposto, acordam os juízes desta formação em, julgando procedente a questão prévia, declarar este tribunal hierarquicamente incompetente para conhecer do recurso, cabendo essa competência à Secção de Contencioso Tributário do TCA, para quem o recorrente pode pedir a remessa dos autos dentro do prazo estabelecido no art.º 18.º, n.º 2, do Cód. de Proc. e Proc. Tributário.

Custas pela recorrente com taxa de 75,00 euros.

Lisboa, 30 de Abril de 2002. — *Benjamim Rodrigues* (relator) — *Fonseca Limão* — *Vítor Meira*.

Acórdão de 30 de Abril de 2002.

Assunto:

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

Doutrina que dimana da decisão:

Inseridos nas conclusões de contra-alegação de recurso de decisão da 1ª instância para o STA (em que, a coberto do artigo 684º-A do CPC, se opera ampliação do objecto do recurso) factos que não constam do quadro factual desenhado pelo tribunal a quo, o mesmo recurso não versa exclusivamente matéria de direito, por isso que, para dele conhecer, falece à Secção de Contencioso Tributário do STA competência hierárquica, cuja assiste à Secção homónima do TCA.

Recurso n.º 488/02-30. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: Maria Esperança Piñero Otero; Relator: Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Mendes Pimentel.

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

A Fazenda Pública recorre da sentença do 1º Juízo do TT de 1ª Instância de Lisboa de fls.127-132, que julgou procedente esta impugnação judicial, deduzida por Maria Esperança Piñero Otero contra liquidação extraordinária de contribuição autárquica referente ao ano de 1989.

Culmina a atinente alegação com as seguintes conclusões:

1) Vem impugnada a liquidação da contribuição autárquica do ano de 1989, com os fundamentos, para além de outros que ao caso não

interessam, de erro quanto aos pressupostos de direito na classificação dos terrenos e de erro na fixação do valor patrimonial sobre o qual incidiu a liquidação.

2) Decidiu-se no aresto que o primeiro dos fundamentos improcedia, porquanto o que consta dos termos de avaliação (cfr. fls. 25, 35 e 37) é que os lotes de terreno (objecto da liquidação afrontada) estão em zona urbanizável, o que está em consonância com o documento da Câmara Municipal da Amadora apresentado pela impugnante, não havendo prova nos autos de que tais terrenos são para zonas verdes.

3) Apesar de considerar que os terrenos sob pauta são terrenos para construção, a M.ª Juiz *a quo* entende que “(...) a Administração Fiscal deveria ter fixado o valor patrimonial dos terrenos por referência às condições em que se encontravam no ano de 1989 (cfr. arts. 109º do CIMSISSD e 20º e 21º do CCA)” e não à data da avaliação, ocorrida em Fevereiro de 1994.

4) O sobredito entendimento viola frontalmente o que vem disposto no art.º 94º, § 2º, *in fine*, do citado compêndio normativo, aplicável *ex vi* art.º 8º, n.º 2, do DL 442§/88, de 30.XI, que estabelece que os bens referidos no art.º 109º, nos quais se incluem os terrenos para construção, serão avaliados também para efeito de inscrição na matriz, sendo necessária, tendo em conta as condições em que então se encontrarem.

5) O mesmo é dizer que o acto da avaliação levado a cabo por banda da AF não padece de qualquer vício ou erro, porquanto, tendo a avaliação sido efectuada em Fevereiro de 1994, teve em consideração as condições em que os terrenos se encontravam nessa altura, fazendo assim *ius* ao preceituado no art.º 94º, § 2º, *in fine*, do CIMSISSD.

6) Decorre do exposto que a decisão recorrida fez uma inadequada interpretação do referido segmento normativo, pelo que deverá ser revogada.

Contra-alegando, a recorrida conclui:

a) O valor patrimonial dos terrenos só pode ser fixado por referência às condições em que se encontravam no ano correspondente à contribuição autárquica, ou seja, 1989, só assim podendo respeitar o preceituado nos artigos 94º, n.º2, e 109º do CIMSISSD, 20º e 21º do CCA e 2º e 103º da CRP.

b) A avaliação para efeitos de inscrição na matriz deve ter em conta as condições em que os terrenos se encontrarem à data, ou seja, em 1994. No entanto, essa avaliação só conta para o futuro, logo não conta para o caso *sub judice*. Se assim não fosse, estar-se-ia perante uma retroacção fiscal.

No caso de assim não se entender, o que só por mera hipótese se pondera, a sentença recorrida deverá ser censurada por não ter reconhecido que:

c) Os prédios *sub judice* não são passíveis de ser classificados como terrenos para construção, porque não foi aprovado sobre os mesmos nenhum projecto, nem concedida nenhuma licença de construção ou alvará de loteamento urbano, requisitos estes necessários para obterem tal classificação, nos termos expressos do n.º 3 do artigo 6º do CCA.

d) O prazo para a liquidação extraordinária da contribuição autárquica relativa ao ano de 1989 caducou no dia 2 de Janeiro de 1995, por força do disposto no n.º 1 do artigo 21º do CCA e nas alíneas c) e e) do artigo 279º do Código Civil.

Assim, uma vez que a impugnante foi notificada da liquidação durante esse mês de Janeiro, mas já depois do dia dois, o dito prazo já tinha caducado, não sendo mais exigível à impugnante.

e) A própria norma de caducidade que prevê o prazo de cinco anos é inconstitucional, por implicar um lapso de tempo excessivamente longo para a liquidação da contribuição autárquica, violado assim os princípios do Estado de Direito e da tutela da legítima confiança dos particulares pela Administração consagrados nos artigos 2º e 226º/2 da CRP.

É uma verdadeira restrição do direito fundamental de propriedade, consagrado no artigo 62º da CRP.

f) O valor sobre o qual foi apurado o montante fiscal relativo à contribuição autárquica enferma de erro de facto quanto à sua fixação, porquanto o valor constante da nota de cobrança é diferente e superior ao valor patrimonial resultante da 2.ª avaliação dos terrenos.

g) O valor patrimonial dos terrenos *sub judice* é consideravelmente superior ao valor fixado para uma parcela contígua pertencente à mesma quinta é dotada de idênticas características físicas, o que é, manifestamente, uma violação do princípio da igualdade consagrado no artigo 13º da CRP.

A distinta PGA é de parecer que a sentença recorrida procedeu a uma correcta fixação dos factos provados, interpretação e aplicação do direito, devendo, pois, ser negado provimento ao recurso.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

A decisão recorrida assentou nos seguintes factos:

I - Maria Esperança Piñero Otero impugna a liquidação da contribuição autárquica dos montantes de 1 463 800\$00 e 32 916\$00 constantes, respectivamente, das notas de cobrança n.ºs 93/000614947/3131/21/0 e 93/179618741/3131/21/1 referentes ao ano de 1989 e cujo prazo de cobrança decorria no mês de Janeiro de 1995, referente aos artigos urbanos 4192, 4198 e 4204 da freguesia da Mina do concelho da Amadora.

II - A impugnante apresentou na RF da Amadora, em 22.11.1994, três declarações modelo 129 para inscrição na matriz de outros tantos terrenos com as áreas de 2100 m², que declarou tratar-se de terreno para arredondamento de extremas; 10 000 m², que declarou tratar-se de terreno para construção, e 422 m², que declarou tratar-se, também, de terreno para arredondamento de extremas.

III - Todos estes terrenos foram avaliados em 1.II.1994 pela Comissão Permanente de Avaliação a propriedade urbana, que lhe atribuiu os valores patrimoniais, respectivamente, de 12 600 000\$00, 60 000 000\$00 e 2 532 000\$00 e que vieram a ser inscritos na respectiva matriz urbana sob os artigos 4192, 4198 e 4204, tendo baseado essa avaliação no facto de tais terrenos se situarem em zonas urbanizáveis segundo informações da Câmara Municipal da Amadora.

IV - Notificada destes valores, veio a impugnante requerer segundas avaliações, tendo, para o efeito, sido instaurados os processos do art.º 279º do CCPredial n.ºs 31/94, 32/94 e 30/94, cujas segundas avaliações se realizaram em 10.XI.94, 29.VII.94 e 10.XI.94, respectivamente, tendo as respectivas comissões atribuído os mesmos valores que haviam sido atribuídos na 1ª avaliação.

V - As deliberações das comissões foram tomadas por maioria nos 1º e 3º casos e por unanimidade no 2º.

VI - Nos pedidos de inscrição oportunamente apresentados, declarou a impugnante que dois dos terrenos se destinavam a arredon-

damento de extremas - os arts. 4192 e 4198, sendo que o art.º 4204 se destinava a terreno para construção.

VII - A contribuinte foi notificada em 14.IV.94 do valor patrimonial.

VIII - A Câmara Municipal da Amadora emitiu, em 22.11.95, certidão da qual consta o seguinte, relativamente ao lote de terreno sito no Casal da Fonte Santa, em A da Beja, freguesia da Mina, concelho da Amadora:

O Plano Director Municipal integra este terreno na VOP-01 numa classe de espaço urbano, cuja ocupação deve respeitar as características urbanas da zona, nomeadamente no respeitante aos alinhamentos, escala e altura da fachada.

Contudo e de acordo com o artigo 57º do Regulamento do Plano, dado se integrar numa área estratégica de desenvolvimento municipal que se pretende constituir numa importante reserva de equipamento municipal integrada na estrutura verde de protecção e enquadramento, deve obrigatoriamente ser objecto de Plano de Pormenor. Assim, qualquer ocupação para este terreno deverá aguardar a execução do referido Plano para o local.

IX - A liquidação da contribuição autárquica referente ao art.º U-04204, constante da nota de liquidação extraordinária n.º 93/00061947/3131/21/0, tomou por valor tributável o de 100 000 000\$00.

X - A liquidação referida no n.º anterior, se efectuada sobre o valor tributável de 60 000 000\$00, apurada na 2.ª avaliação, originaria contribuição autárquica no montante de 780 000\$00.

Exposto o quadro factual disponível, importa consignar uma nota prévia de natureza adjectiva.

Na contra-alegação do recurso da Fazenda Pública, a Rcd.ª alude a “recurso subordinado oportunamente interposto, cujos termos e fundamentos são também agora apresentados, por razões de economia processual.” Sucede que, após a prolação da sentença em referência, de balde procuramos nos autos o indispensável requerimento de interposição de tal recurso subordinado (cfr. artigos 682º e 687º do CPC, *ex vi* alínea e) do artigo 2º do CPPT).

Como assim, o que se perfila, efectivamente, nas conclusões c) a g) da contra-alegação da recorrida é ampliação do objecto do recurso a coberto do artigo 684º-A do CPC, *ex vi* alínea e) do artigo 2º do CPPT. E não vinculando o tribunal a qualificação feita pela parte (cfr., artigos 664º e 687º, n.º 3, 2ª parte, do CPC), é de ter em conta o âmbito do recurso assim delimitado, desde logo, para aferição da competência hierárquica deste Supremo para o seu conhecimento.

Ora, ali, são referidos factos que o probatório não nos revela, a saber: não foi aprovado sobre os prédios suo júdice nenhum projecto, nem concedida nenhuma licença de construção ou alvará de loteamento urbano - conclusão c); a impugnante foi notificada durante o mês de Janeiro de 1995, mas já depois do dia dois conclusão d), 2.ª parte; o valor constante da nota de cobrança é diferente e superior ao valor patrimonial resultante da 2ª avaliação dos terrenos conclusão f); o valor patrimonial dos terrenos suo júdice é consideravelmente superior ao valor fixado para uma parcela contígua pertencente à mesma quinta e dotada de idênticas características - conclusão g).

Destarte, a matéria de facto não se nos apresenta consolidada, situação que reclama a intervenção do Tribunal Central Administrativo - Secção de Contencioso Tributário, de competência generalizada, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 41º do ETAF.

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

É, como desde há muito este Supremo vem entendendo, para a determinação da competência hierárquica à face do preceituado em tais artigos 32º, n.º 1, al. b), e 280º, n.º 1, o que é relevante é que o recorrente, na alegação de recurso e respectivas conclusões, suscite qualquer questão de facto ou invoque, como suporte da sua pretensão, factos que não foram dados como provados na decisão recorrida.

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

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

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

Temos, pois, que tanto constitui fundamento de facto do recurso a questão sobre a verificação de factos dados como provados, ou não, na decisão recorrida, quanto a afirmação de factos que a fixação probatória omite e cuja atendibilidade ou relevo no julgamento do recurso são indiferentes para efeitos de determinação da competência hierárquica, que, como sublinhado no acórdão desta Secção de 4.V.1994, rec. 17 463, se afere pelo *quid disputatum*, que não pelo *quid decisum*.

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

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

Articuladamente, diz-nos o artigo 280º, n.º 1, do CPPT que “das decisões dos tribunais tributários de 1ª instância cabe recurso ... a

interpor ... para o Tribunal Central Administrativo, salvo quando a matéria for exclusivamente de direito, caso em que cabe recurso ... para a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.”

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

A infracção das regras de competência em razão da hierarquia determina a incompetência absoluta do tribunal, sendo esta de conhecimento oficioso e prioritário artigos 3º da LPTA, 16º do CPPT e 141º e segs. do CPC.

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

Custas pela recorrida, com € 75 de taxa de justiça e 50% de procuradoria.

Lisboa, 30 de Abril de 2002. — *Mendes Pimentel* (relator) — *Vitor Meira* — *Baeta de Queiroz*.

Acórdão de 30 de Abril de 2002.

Assunto:

Intimação para um comportamento.

Doutrina que dimana da decisão:

O requerimento de intimação para um comportamento não é o meio processual mais adequado para reagir contra a demora na decisão de uma reclamação graciosa, pois o contribuinte tem direito a deduzir impugnação judicial depois da decisão da reclamação e tem direito a impugnar o indeferimento tácito quando este se formar. Estes dois meios são mais eficazes e efectivos do que o pedido de intimação para um comportamento.

Recurso n.º 658/02-30, em que são recorrente Triunfo Internacional — Sociedade Têxteis & Confecções L.^{da}, recorrida a Fazenda Pública. Relator o Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Almeida Lopes.

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

1.º Relatório:

Com fundamento em omissão, por parte da Administração Fiscal, do dever de uma prestação jurídica — dever de decidir e dever de emitir parecer — omissão essa susceptível de lesar direito ou interesse

legítimo em matéria tributária, a contribuinte TRIUNFO INTERNACIONAL — Sociedade de Têxteis e Confecções, L.^{da}, com sede na Rua Vasco da Gama, 9, 2686-952 Sacavém, requereu ao Tribunal Tributário da 1.^a Instância de Lisboa que intimasse a Administração Fiscal e praticar os actos tributários em falta.

Por despacho de fls. 170 e seguintes, o 4.º Juízo do Tribunal Tributário de Lisboa indeferiu liminarmente o requerimento para intimação com fundamento de esse meio processual não ser o mais adequado para assegurar a tutela plena, eficaz e efectiva dos direitos ou interesses em causa.

Não se conformando com este despacho, dele recorreu a requerente para este STA, tendo apresentado as suas alegações de fls. 183 e seguintes, nas quais conclui pela nulidade do despacho por falta de fundamentação jurídica e sustentou que o meio empregado — intimação para um comportamento — é o meio mais adequado para assegurar a tutela plena, eficaz e efectiva dos direitos ou interesses em causa.

Não houve contra-alegações.

Neste STA, o M.º P.º, a recorrente apresentou um requerimento a pedir a extinção parcial da instância por inutilidade superveniente da lide quanto ao primeiro acto em falta, mantendo o pedido quanto à intimação da 2.^a Direcção de Finanças de Lisboa para esta proferir decisão da reclamação graciosa. Para o efeito, juntou um despacho da Administração Fiscal.

Com dispensa de vistos, dada a natureza urgente deste processo, cumpra decidir.

2.º Fundamentos:

Cumpra começar pela questão prévia posta pelo M.º P.º: incompetência deste STA em razão da hierarquia.

Entende o M.º P.º que este STA não é o competente pelo facto de o recurso não versar matéria exclusivamente de direito, pois há conclusões das alegações de recurso que também versam matéria de facto.

Este STA não concorda que exista incompetência em razão da hierarquia. O despacho recorrido é o liminar, proferido no início do processo e antes do juntamento da matéria de facto. Logo, a recorrente não discute questões probatórias, questões de provado ou não provado, pois o M.º Juiz a quo também julgou essas questões.

Foi com base, exclusivamente, no requerimento de intimação para a prática de um comportamento que o M.º Juiz decidiu. Não julgou factos, não analisou factos e não deu como provados factos. Limitou-se a "tomar em consideração" os factos que constavam do requerimento.

Como estamos em face de um processo urgente, não se pode ser demasiado rigoroso nos termos utilizados em sede de conclusões das alegações.

Assim, desatende-se a questão prévia posta pelo M.º P.º

Entende-se a recorrente que o despacho é nulo por omissão de fundamentação de direito.

Não tem razão, pois o despacho recorrido indica quais as normas jurídicas que serviram de fundamentação à decisão. O despacho refere o artigo 147.º do CPPT, que trata da intimação para um comportamento.

Daí que se desatenda a arguição de nulidade do despacho recorrido.

O requerimento a pedir a extinção da instância por inutilidade superveniente da lide quanto há omissão de um dos dois actos que servem de fundamento ao requerimento é inócuo, pois a lide é o processo de um acto omitido é um fundamento desse processo. Não há inutilidade da lide por inutilidade de um fundamento da lide. De qualquer modo, em sede de recurso, o objecto do mesmo é a decisão recorrida — o despacho recorrido — e não as omissões da Administração Fiscal que serviram de fundamento ao requerimento de intimação para um comportamento.

Daí que a indefira o requerimento de extinção da Instância por inutilidade da lide.

Vejamos o mérito do recurso jurisdicional.

O M.º Juiz a quo entendeu indeferir liminarmente o requerimento de intimação para um comportamento com fundamento em esse meio processual não ser o mais adequado para assegurar a tutela plena, eficaz e efectiva dos direitos ou interesses em causa. Indicou que o meio próprio seria a impugnação judicial.

A recorrente contraria esse entendimento, pois o requerimento para intimação para um comportamento é o mais adequado para tutela dos seus direitos ou interesses.

Vejamos.

Estava a correr um procedimento de liquidação relativo a IRC de 1994.

No decorrer desse procedimento, a contribuinte fez vários requerimentos, recursos e reclamações.

Requeru ao tribunal que intimasse a Administração Fiscal a emitir um parecer no âmbito de um processo de reclamação. Requeru, ainda, que intimasse a Administração a proferir decisão no âmbito do processo de reclamação e à restituição de uma quantia.

Ora, há outros meios processuais para a contribuinte fazer valer os seus direitos.

Assim, quando a reclamação foi decidida, a recorrente tem 15 dias para apresentar impugnação judicial (artigo 102.º, n.º 2, do CPPT), que é o meio processual mais adequado para assegurar a tutela dos interesses e direitos dos contribuintes. Na impugnação judicial, a recorrente pode servir-se de todos os meios de prova admitidos em direito (artigo 115.º, n.º 1, do CPPT) e pode apresentar alegações escritas (artigo 120.º do CPPT), o que não pode fazer num processo para intimação para um comportamento, que é um meio expedito que não permite tanta ponderação.

Além disso, a recorrente pôde recorrer contra o indeferimento tácito da reclamação, nos termos do artigo 102.º, n.º 1, al. d), do CPPT. Se não recorreu, sibi imputet.

Logo, o requerimento para intimação para um comportamento não é o meio processual mais adequado para assegurar a tutela plena, eficaz e efectiva dos direitos ou interesses da recorrente. Como muito bem disse o M.º Juiz a quo, se o tribunal intimasse a Administração para proferir o despacho de que a recorrente está à espera, bem podia a Administração indeferir a reclamação, o que obrigaria a recorrente a impugnar o acto tributário no prazo de 15 dias.

Com é bom de ver, se os contribuintes pudessem pedir a intimação para um comportamento da Administração que demora a decidir uma

reclamação graciosa, os tribunais tributários poder-se-iam ver "inundados" com requerimentos desses, pois as reclamações pendentes de despacho contam-se por largos milhares nas repartições de finanças do País.

Logo, havendo outros meios processuais mais aptos à defesa das posições jurídicas da recorrente, bem andou o M.^o Juiz a quo em indeferir liminarmente o requerimento de intimação para um comportamento.

3.^o **Decisão:**

Nestes termos, acordam os juizes deste STA em negar provimento ao recurso e em confirmar o despacho liminar recorrido.

Custas pela recorrente, com 50% de procuradoria.

Lisboa, 30 de Abril de 2002. — *Almeida Lopes* (relator) — *António Pimpão* — *Mendes Pimentel*.

Acórdão de 30 de Abril de 2002.

Recurso: 25 530; Recorrente: Ourivesaria Barbosa Esteves, L.^{da}; Recorrido: Director-Geral das Contribuições e Impostos; Relator: Ex.^{mo} Cons.^o Dr. Almeida Lopes.

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

Proferido o acórdão de fls. 370 e seguintes, veio a recorrente Ourivesaria Barbosa Esteves, L.^{da}, pedir a sua esclarecimento, por não perceber certas passagens do mesmo.

Ouvida, a Fazenda Pública veio dizer que a esclarecimento do acórdão não tinha razão de ser.

O M.^o P.^o emitiu duto parecer nos termos do qual não há nada a aclarar.

Corridos os vistos legais cumpre decidir.

Como bem diz o M.^o P.^o, só se pode aclarar um acórdão se ele contiver alguma obscuridade ou ambiguidade. O acórdão é obscuro quando contiver alguma passagem cujo sentido não se compreenda e é ambíguo quando alguma passagem permitir interpretações diferentes.

Ora, a recorrente não identifica no acórdão, cuja esclarecimento pede, qualquer passagem obscura ou ambígua. Pelo contrário, a recorrente vem pedir explicações ao tribunal sobre a forma como decidiu de uma maneira e não de outra. Este modo de pôr a questão mostra que a recorrente não se conforma com a decisão. Mas isso não é uma questão de esclarecimento.

Nestes termos, vai desatendida a reclamação.

Custas pela recorrente, com 50 euros de taxa de justiça.

Lisboa, 30 de Abril de 2002. — *Almeida Lopes* (relator) — *Alfredo Madureira* — *Brandão de Pinho*.

Acórdão de 30 de Abril de 2002.

Assunto:

Emolumentos notariais. Sua natureza. Norma que viola lei Comunitária. Prazo de impugnação. Reenvio prejudicial.

Doutrina que dimana da decisão:

I — O acto tributário de liquidação de emolumentos notariais, que viole direito comunitário, é impugnável judicialmente.

II — O prazo para deduzir impugnação é de 90 dias.

III — Liquidados emolumentos registrais, em violação de lei comunitária, e ultrapassado o prazo para deduzir impugnação, tem o contribuinte à sua disposição formas de se ressarcir das quantias pagas em violação de lei comunitária, entre os quais figura o pedido de revisão de liquidação, com a ulterior reacção contenciosa, se indeferido o pedido.

IV — Tal pedido tem um âmbito temporal que pode atingir os 5 anos.

V — Daqui decorre que não tem sentido interpelar o TJCE sobre se aquele prazo de 90 dias para deduzir impugnação viola ou não princípios de direito comunitário, por isso que existe outro e mais dilatado prazo, previsto na lei, para ressarcir tais quantias liquidadas e pagas em violação de lei comunitária.

Recurso n.º 26.232. Recorrentes: FUTOP, SGPS, SA. Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. **FUTOP, SGPS, SA.**, com sede na Rua dos Belos Ares, 144, PORTO, impugnou judicialmente, junto do Tribunal Tributário de 1.^a Instância do Porto, a liquidação de emolumentos notariais, no montante de 1.130.060\$00, devidos pela celebração de uma escritura pública de aumento do capital social da impugnante.

Invocou vícios de violação de lei (violação de lei constitucional e violação de directiva comunitária).

O M.^{mo} Juiz do 2.^o Juízo daquele Tribunal, decidindo que aqueles emolumentos são impostos e não taxas, julgou improcedente a impugnação por caducidade do direito de deduzir impugnação.

Inconformada com esta decisão, a impugnante interpôs recurso para este Supremo Tribunal, formulando as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

1. A liquidação de emolumentos de que foi alvo a FUTOP, SGPS, SA., viola frontalmente o direito comunitário.

2. Com efeito o art. 5.^o da "Tabela de Emolumentos do Notariado", com a redacção que lhe foi dada pelo DL n.º 397/83, enferma do vício de contrariedade ao direito comunitário, na medida em que a receita que origina é proibida por força do art. 10.^o, n.º 1, al. c), da Directiva 69/335/CEE, do Conselho, de 17/7/69, e não pode amparar-se no art. 12.^o, n.º 1, al. e), por o seu montante aumentar directamente e sem limites na proporção do capital social.

3. A circunstância de o Estado Português se ter apoderado, de forma ilegítima, da quantia de 1.130.060\$00, a coberto do art. 5º da Tabela, confere à FUTOP, SGPS, SA., o direito de ver anulado o acto de liquidação em causa e a ser reembolsada naquele mesmo montante, acrescido de juros legais, até efectivo e integral pagamento.

4. Os Estados membros encontram-se obrigados a proceder à restituição das quantias que cobrem em violação do direito comunitário.

5. As ordens jurídicas nacionais dos Estados membros têm competência para disciplinar o regime processual das acções destinadas a assegurar o reembolso das quantias cobradas em violação do direito comunitário.

6. O regime processual dessas acções tem de garantir o efectivo respeito pela aplicação do direito comunitário.

7. O prazo previsto na lei portuguesa para a impugnação judicial não permite uma aplicação efectiva do direito comunitário na situação em apreço.

8. A dita sentença recorrida violou, pois, por errada interpretação, o princípio da efectividade do direito comunitário.

9. Sempre que uma questão relativa à interpretação do Tratado de Roma é suscitada em processo pendente perante um órgão jurisdicional nacional cujas decisões não sejam susceptíveis de recurso judicial no direito interno, esse órgão é obrigado a submeter a questão ao Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias.

Pede a procedência do recurso, requerendo ainda a suspensão da instância, suscitando-se perante o TJCE a formulação de questão prejudicial, que concretiza.

Juntou documentos.

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

O EPGA teve vista nos autos, defendendo também ele que o recurso deve improceder.

A recorrente fez juntar aos autos um parecer jurídico.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

2.1. No dia 31/12/96, por ocasião da celebração de uma escritura pública que titulou um aumento do capital social de 5.000.000\$00 para 750.000.000\$00, outorgada no 4º Cartório Notarial do Porto, foi debitada à impugnante a quantia de 1.130.060\$00, a título de acréscimo de emolumentos sobre os actos de valor determinado.

2.2. A impugnante liquidou tal quantia em 31/12/96.

2.3. A presente impugnação foi instaurada em 29/12/99.

3. Suscita a recorrente uma primeira questão que tem a ver com o pedido de suspensão da instância até à pronúncia do TJCE sobre determinada questão prejudicial, que formula nestes termos:

”Os princípios fundamentais do ordenamento comunitário, o art. 10º do Tratado de Roma ou qualquer outra disposição de direito comunitário, impedem que um Estado membro aplique um prazo de caducidade de 90 dias, tal como o previsto no art. 123º do CPT ou no art. 102º do CPPT, para apresentação de uma impugnação judicial destinada a obter a restituição de uma quantia cobrada pelo mesmo Estado-membro em violação do direito comunitário?”.

Justifica-se a consulta ao TJCE?

Face à resposta que seguidamente vamos dar à questão, seguramente que uma tal pretensão não tem razão de ser.

Isto porque, como adiante veremos, a recorrente tinha ao seu dispor mecanismos legais, com um prazo muito mais dilatado, para se res-

sarcir da importância por si paga, e que alegadamente viola lei comunitária.

Assim sendo, deixa de ter qualquer interesse saber se, no caso, o prazo de 90 dias é ou não um prazo razoável para impugnar acto de liquidação que eventualmente viole lei comunitária.

O acórdão deste STA de 30/01/02 (rec. n.º 26.231), em que era a mesma a recorrente, tratou questão idêntica, com alguma profundidade, concluindo que ”o prazo de 90 dias para impugnação judicial é suficientemente longo para pedir a anulação do acto tributário, e o prazo de 5 anos para pedir a restituição é suficientemente longo para o efeito, sem pôr em causa quer o princípio de equivalência, quer o princípio da efectividade do direito comunitário”.

Isto depois de fazer uma breve incursão pela jurisprudência do TJCE sobre o assunto, concluindo que, no caso, o STA está dispensado de fazer o reenvio.

E a conclusão a retirar é esta: a forma que a recorrente tem de obter o ressarcimento da importância indevidamente paga, por alegada violação da lei comunitária, se tiver já transcorrido o prazo de impugnação judicial, será pedir a restituição dos emolumentos pagos, em eventual violação do direito comunitário, no prazo de 5 anos.

Escreveu-se no acórdão citado, que merece a nossa concordância:

”Ao tempo estava em vigor o art. 85º do Decreto-Lei n.º 42/89, de 3 de Fevereiro, que prescrevia que as quantias em emolumentos cobrados em excesso por erro dos serviços do RNPC eram officiosamente restituídos aos requerentes. Não dizia essa lei qual o prazo de restituição officiosa, pelo que era de aplicar o disposto no Regime de Administração Financeira do Estado, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de Julho, cujo art. 35º prescrevia e prescreve que devem ser restituídas as importâncias de quaisquer receitas que tenham dado entrada nos cofres do Estado sem direito a essa arrecadação, e esse direito à restituição prescreve no prazo de 5 anos a contar da data em que deram entrada nos cofres do Estado as quantias a restituir, salvo se for legalmente aplicável um prazo mais curto”.

Hoje, e nos termos da LGT (art. 78º), o contribuinte dispõe de um prazo de 4 anos para pedir a revisão da liquidação.

Quer isto dizer, reportando-nos agora ao caso dos autos, que para lá de não se justificar a consulta do TJCE, é de concluir também que a impugnação é manifestamente extemporânea.

Já vimos que a recorrente tem a possibilidade de pedir a restituição das importâncias emolumentares cobradas em excesso, através de um processo legal adequado.

Não pode é obter esse restituição através do processo de impugnação se já tiver decorrido o respectivo prazo para a deduzir - 90 dias.

No caso, e como dissemos, a impugnação é intempestiva.

A intempestividade da impugnação conduz necessariamente à improcedência do recurso.

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

Custas pela impugnante, ora recorrente, fixando-se a procuradoria em 60%.

Lisboa, 30 de Abril de 2002. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Fonseca Limão* — *Benjamim Rodrigues*.

Acórdão de 30 de Abril de 2002.

Assunto:

Nulidades. Juros compensatórios.

Doutrina que dimana da decisão:

- I — Não se verificam as nulidades de omissão de pronúncia e não especificação dos fundamentos da decisão, previstos nas alíneas d) e b) do nº 1 do artigo 668º do Código de Processo Civil, quando o acórdão recorrido analisou expressamente as questões suscitadas e explicitou os motivos da sua decisão.*
- II — Há lugar ao pagamento de juros compensatórios, nos termos do artigo 80º do CIRC, quando o retardamento da liquidação for imputável ao contribuinte, como o será quando há recurso a métodos indiciários por a sua declaração não estar conforme à realidade.*

Recurso n.º 26 368. Recorrente: Carlos Azevedo & Vieira, L.^{da} Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Ex.^{mo} Juiz Cons.^o Dr. Vítor Meira.

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

“Carlos Azevedo e Vieira, Lda.” impugnou no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Braga a liquidação de IRC, derrama e juros compensatórios relativos ao exercício de 1990 que lhe foram liquidados na sequência de exame à escrita que lhe foi efectuado pela Administração Fiscal.

Por sentença do Mº Juiz daquele Tribunal foi a impugnação julgada improcedente.

Inconformado com a decisão recorreu a impugnante para o Tribunal Central Administrativo pedindo a sua revogação, tendo aquele Tribunal negado provimento ao recurso, mantendo a sentença recorrida.

Continuando inconformada recorreu a impugnante para este Supremo Tribunal Administrativo pedindo que se declarasse nulo aquele acórdão e se anulasse a liquidação de juros compensatórios. Formulou as seguintes conclusões:

1. Porque não apreciou a matéria referida nas alíneas a), b) e c) da conclusão 1ª do recurso, o Douto Acórdão recorrido viola o artº 668º, nº 1, alíneas b) e d), do C.P.C., sendo, por isso, nulo.

SEM PRESCINDIR:

2. A liquidação de juros compensatórios efectuada no valor de 2.644.496\$00, é ilegal, visto que a respectiva notificação não observa minimamente o disposto, nomeadamente, nos arts. 80º do Código do IRC e 83º do C.P.T.

3. Devia, pois, o Douto Acórdão recorrido ter decidido pela anulação de tal liquidação.

4. Como não foi assim que decidiu o Douto Acórdão recorrido violou, entre outros, os referidos arts. 80º do Código do IRC e 83º do C.P.T.

Pela Ex.^{ma} Magistrada do Ministério Público foi emitido parecer no sentido do não provimento do recurso por não ocorrer a nulidade.

invocada, já que o acórdão recorrido apreciou as questões referidas, por serem devidos os juros compensatórios e por o acto de liquidação estar fundamentado.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

O acórdão recorrido considerou provados os seguintes factos:
a) Conforme a respectiva declaração de rendimentos modelo 122 de IRC que apresentou, com relação ao exercício de 1990 a impugnante declarou prejuízo fiscal de 13.582.292\$00.

b) Entre 18 de Janeiro e 16 de Fevereiro de 1993 a escrita da impugnante foi objecto de exame pelos serviços de fiscalização tributária, incidente sobre os exercícios de 1989, 1990 e 1991.

c) Na sequência desse exame veio a ser elaborado o relatório que consta de fls. 67 a 80 e cujo teor aqui se dá por inteiramente reproduzido.

d) A impugnante foi notificada pelo Director Distrital de Finanças de Braga “de que lhe fixado o lucro tributável em IRC de 9.003.306\$00, por métodos indiciários, em conformidade com o art. 52º do CIRC”. Ainda nos termos dessa notificação, “os fundamentos da fixação do rendimento colectável constam das fotocópias do relatório e do anexo do documento de correcção à declaração modelo 22, que se juntam”.

e) Inconformada, a impugnante apresentou reclamação junto da Comissão de Revisão a qual manteve na íntegra o valor do lucro tributável conforme consta da respectiva decisão cuja cópia se encontra junta a fls. 33 a 36 e que aqui se dá por reproduzida.

f) Em consequência foi a impugnante notificada nos termos que constam de fls. 37 e 38 e que aqui se dão por reproduzidos para efectuar o pagamento referente ao exercício de 1990, que adicionalmente lhe foi liquidado, da quantia de 5.998.124\$00 em resultado da correcção à matéria colectável.

Assentes tais factos apreciemos o recurso.

São duas as questões que vêm suscitadas no recurso: nulidade das alíneas b) e d) do artigo 668º do Código de Processo Civil e insusceptibilidade de liquidação de juros compensatórios.

Ocorrem as nulidades que a recorrente invoca quando o acórdão não especifique os fundamentos de facto e de direito que justificam a decisão [al. b)] e quando o juiz deixe de pronunciar-se sobre questões que devesse apreciar ou conheça de questões de que não podia tomar conhecimento [al. a)]. A recorrente imputa ao acórdão tais nulidades por este não ter apreciado a matéria referida nas alíneas a), b) e c) da sua 1ª conclusão do recurso para o Tribunal Central Administrativo. Nessas alíneas questionava a recorrente a consideração no ano de 1990 das fracções “A” e “J” que dizia terem sido vendidas em 1991 e 1992 pelo que teriam sido aglutinados valores de mais que um exercício e que, quanto aos valores atribuídos à obra de Pevidém não eram os considerados mas outros que indicou.

Não cabe a este Supremo Tribunal Administrativo reapreciar a matéria de facto por a sua competência se cingir à matéria de direito, cabendo-lhe apenas apreciar se ocorrem ou não as nulidades invocadas. As questões referidas foram expressamente apreciadas com detalhe no tribunal recorrido que fez até longas transcrições do que sobre tais questões se escrevera na sentença. O acórdão recorrido referiu expressamente não ser verdade que o relatório tivesse incluído no exercício de 1990 as vendas das fracções “A” e “J” que foram vendidas em 1991 e 1992, o que, segundo também disse, retiraria todo o fundamento ao que a recorrente alegara quanto a tal ponto

e quanto à eventual violação do artigo 18º do CIRC. Quanto aos proveitos presumidos, o acórdão descreveu como se processou a tributação pelos métodos indiciários e os motivos que levaram à consideração da margem bruta de 20%, percentagem que a própria impugnante invocara como sendo a sua numa acção contra terceiro. Face ao que no acórdão recorrido se escreveu quanto atais questões não é possível sustentar, como faz a recorrente, que há omissão de pronúncia quanto às questões que suscitara ou ausência de especificação dos fundamentos justificativos da decisão. Não ocorre por isso qualquer das nulidades invocadas.

Entende também a recorrente que a liquidação de juros compensatórios é ilegal por violação dos artigos 80º do CIRC e 83º do Código de Processo Tributário. Ambos os artigos citados consignam que são devidos juros compensatórios quando houver atraso na liquidação imputável ao contribuinte. Ora tendo sido dado como assente em sede factual que a declaração de rendimentos apresentada não estava conforme à realidade, sendo por isso necessário o recurso a métodos indiciários não podia o acórdão recorrido deixar de concluir, como fez, que eram devidos juros compensatórios nos termos legais, não tendo as eventuais deficiências quanto ao teor da notificação da liquidação a virtualidade de tornar esta nula. A ocorrerem quaisquer deficiências na notificação estas apenas afectariam a eficácia do acto mas não o tornariam nulo.

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

Custas pela recorrente, fixando em 60% a procuradoria.

Lisboa, 30 de Abril de 2002. — Vítor Meira (relator) — Benjamim Rodrigues — Baeta de Queiroz.

Acórdão de 30 de Abril de 2002.

Assunto:

Recurso per saltum. Matéria de facto. Incompetência do S.T.A. Competência do T.C.A.

Doutrina que dimana da decisão:

Questionando-se, nas conclusões do recurso per saltum, matéria de de facto, é de concluir pela incompetência, em razão da hierarquia, do S.T.A. e pela competência do T.C.A. para daquele conhecer.

Recurso nº 26 492. Recorrente: Luís Henriques Gonçalves do Nascimento; Recorrida: Fazenda Publica; Relator: Ex.^{mo} Juiz Consº Dr. Fonseca limão Luís.

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

Henriques Gonçalves do Nascimento, inconformado com a sentença, a fls. 109 e seguintes, do Mº Juiz do T.T. de 1ª Instância

de Aveiro, que lhe julgou improcedente a impugnação que havia deduzido contra a liquidação de IVA dos anos de 1989 e 1990, daquela interpôs recurso para este S.T.A., terminando as suas alegações com a formulação de um quadro conclusivo onde, para além do mais afirma:

”A reclamação apresentada pelo recorrente da decisão de 07/04/1992 do chefe da Repartição de Finanças, proferida na sequência da fiscalização realizada ao recorrente, foi efectivamente apresentada em 7 de Outubro de 1993, quando estava em prazo” (conclusão II). O Ex.^{mo} Magistrado do Mº Pº, junto deste S.T.A., foi de parecer que na predita conclusão vem vertida matéria de facto que não foi dada como provada., o que determinaria a incompetência deste S.T.A. para o conhecimento do recurso.

Notificadas as partes para, a este propósito, se pronunciarem, apenas o fez o recorrente, afirmando não ter sido sua intenção ”pedir alteração da matéria de facto mas tão só evidenciar a factualidade que reputa dever ter sido dada como provada... e assim demonstrar que a decisão do Tribunal a quo chegou a um estado de dúvida insanável e que face a ele, escolheu a tese desfavorável ao arguido, em claro afrontamento ao princípio *in dubio pro reo*”... cujo não uso constitui questão de direito.

Corridos os vistos, cumpre decidir, começando por conhecer da questão suscitada pelo Mº Pº

Como é sabido e resulta dos arts. 676º, 684º e 690º do C.P.Civil, o objecto dos recursos é delimitado pelas conclusões, sendo que estas são proposições sintéticas em que se condensam os fundamentos daqueles.

Confrontando a afirmação atrás transcrita com o probatório da peça recorrida, desde logo resulta que em parte alguma se considerou provado que a dita reclamação tivesse sido apresentada em 7/10/93, apenas dela resultando que a Direcção Distrital de Finanças de Aveiro a considerou extemporânea, por ter sido apresentada em 8/10/93, quando o prazo para esse efeito terminava no dia anterior.

Assim e sem curar agora de saber se o princípio do *in dubio pro reo* é de acolher em sede de impugnação judicial, o certo é que foi suscitada uma questão que logra enquadramento no domínio factual, pois que saber se a referida reclamação foi apresentada ou não na data pretendida pelo recorrente não reclama a interpretação ou aplicação da lei.

De resto, se a intenção do recorrente, como afirma, foi ”tão-só evidenciar a factualidade que reputa dever ter sido dada como provada”, a igual conclusão sempre se chegaria, pois tal entendimento traduz a sua inconformação com o probatório fixado na peça recorrida.

Em suma, o recurso não tem exclusivo fundamento matéria de direito, o que, nos termos dos arts. 21º, n.º 4, 32º, n.º 1, al. b), 39º e 41º, n.º 2, al. a) do E.T.A.F., determina a incompetência deste S.T.A. para o conhecimento do recurso, sendo, para tanto, competente o T.C.A.

Termos em que se acorda em declarar incompetente, em razão da hierarquia, este S.T.A. para o conhecimento do recurso, sendo, para tanto, competente o T.C.A. pela Secção de Contencioso Tributário.

Custas pelo recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 75 euros e a procuradoria em 40%.

Lisboa, 30 de Abril de 2002. — João Plácido da Fonseca Limão (relator) — Benjamim Rodrigues — Lúcio Barbosa.

Acórdão de 30 de Abril de 2002.

Assunto:

Processo de contra-ordenação. Nulidades de sentença. Arts. 374.º e 379.º do CP Penal. Omissão de pronúncia. Art.º 212.º do CPT. Decisão que aplica a coima. Requisitos.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *A sentença é nula quando deixe de apreciar questões que devesse conhecer todas as que tiverem sido submetidas à apreciação do Juiz, salvo as prejudicadas pela solução dada a outras - arts. 379.º, n.º 1, al. c), do CPPenal e 660.º, n.º 2, do CPCivil.*
- 2 — *O art.º 212.º, n.º 1, al. c), do CPT, não exige a indicação e exame dos elementos de prova considerados para aplicação da coima.*
- 3 — *Os "elementos" ali referidos são os constantes do art.º 190.º do mesmo diploma legal.*

Recurso n.º 26 582, em que são recorrente Maria Adelina Ferreira Basto e recorrida a Fazenda Pública. Relator, o Ex.^{mo} Juiz Cons.º Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do STA:

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto por MARIA ADELINA FERREIRA BASTO, da sentença do TT de 1.ª Instância do Porto, proferida em 06/10/00, que negou provimento ao recurso que a mesma interpusera da decisão condenatória proferida no processo de contra-ordenação n.º 601924.2/97, pelo Chefe da Rep. de Finanças do 2.º Bairro Fiscal do Porto, que lhe aplicou a coima de 14.500\$00.

Fundamentou-se a decisão, em que, sendo o IVA liquidado pelo vendedor ou prestador de serviços, no momento do pagamento do facto tributário, sendo por ele arrecadado e sobre ele impendendo a obrigação de o entregar nos cofres do Estado, a quando da apresentação da declaração de IVA a que corresponde, a situação económica da arguida e a condenação do Estado a pagar-lhe a quantia de 350 contos e o mais que vier a ser liquidado em execução de sentença (decisão, aliás, ainda não transitada em julgado), "nada vem provar que o Estado tenha sido o responsável pela situação económica precária da arguida e que tal facto seja susceptível de excluir a ilicitude da sua falta", sendo que não foi preterido o seu direito de audiência e, nos termos do art.º 212.º do CPT, a decisão não tem de fundamentar os elementos de prova produzidos que considerou para a aplicação da coima, sendo apenas exigido que "inclua uma descrição factual sumária e a indicação das normas violadas e punitivas".

A recorrente formulou as seguintes conclusões:

"1ª) - O art.º 32.º, n.º 8, da Constituição da República assegura ao arguido em processo de contra-ordenação o direito de audiência e defesa.

2ª) - Ao não referir quais os motivos pelos quais não acolheu os argumentos aduzidos pela ora recorrente na sua defesa no sentido do arquivamento dos autos, a decisão de aplicação da coima está viciada de vício de forma por preterição da audiência da interessada.

3ª) - A douda sentença ao considerar que tal audiência não foi preterida, esvaziou de sentido útil e função a defesa da arguida, ofendendo, salvo o devido respeito, o disposto nos arts. 32.º, n.º 8, da Constituição, 100.º e segs. do CPA, 199.º do CPT e 50.º do Dec.-Lei n.º 433/82, de 27/10, e 374.º, n.º 2, do Cód. Penal.

4ª) - Ainda que assim não se considere - o que só por mera hipótese se admite - tendo a recorrente invocado uma causa de exclusão de ilicitude, para que pudesse aplicar a coima, sempre teria o acto recorrido de, em obediência ao disposto no art.º 212.º, n.º 1, al. c), do CPT, de refutar tal invocação, estando por isso viciado por falta de fundamentação.

5ª) - Donde resulta que ao considerar como fundamento o acto recorrido sem que este refira os motivos pelos quais não acolheu os argumentos expendidos pela recorrente na defesa, a douda sentença em recurso, violou o disposto nos arts. 195.º, n.º 1, al. d) e 202.º, n.º 1, al. c), ambos do CPT, 58.º n.º 1 - c) do Dec.-Lei n.º 433/82, de 27/10 e 374.º, n.º 2, do Cód. Proc. Penal.

6ª) - Ao não indicar quais as averiguações a que procedeu e a prova produzida para dar como provado o facto que determinou a aplicação da coima recorrida, está a dita decisão inquinada de vício de forma por falta de fundamentação, assim violando o disposto no art.º 21.º, n.º 1, al. c), do CPT.

7ª) - Em não decidindo no sentido indicado na conclusão anterior, a douda sentença recorrida violou o disposto no art.º 212.º n.º 1 c).

8ª) - Deve, na procedência do recurso, revogar-se a douda sentença recorrida, anulando a decisão de aplicação da coima por padecer de vício de forma por preterição de audiência da interessada, vício de forma por falta de fundamentação, por não se ter indicado quais as razões que determinaram a não aceitação dos argumentos aduzidos pela recorrente na defesa e por não ter indicado quais as averiguações a que se procedeu e qual a prova produzida, pois que ofendeu as disposições legais referidas nas precedentes conclusões 3.ª, 4.ª, 5.ª, 6.ª e 7.ª.

9ª) - Quando assim se não entende (conclusão 8.ª), deve declarar-se a nulidade da douda sentença recorrida por ofender, salvo o devido respeito, o disposto no art.º 379.º do Cód. Proc. Penal, já que a douda sentença não se pronunciou sobre o vício de forma por falta de fundamentação consistente em a decisão que aplicou a coima não se ter pronunciado sobre a causa de exclusão de ilicitude invocada, vício esse alegado pela recorrente na sua petição.

10ª) - Deve declarar-se a nulidade da douda sentença recorrida por violar, salvo o devido respeito, o estatuído no art.º 374.º, n.º 2, do Cód. Proc. Penal, ao não referir quais as razões de facto e de direito pelas quais julgou como não verificada a causa de exclusão de ilicitude alegada pela recorrente".

A Fazenda Pública não contra-alegou.

O Ex.^{mo} Magistrado do MP emitiu parecer no sentido de se negar provimento ao recurso por a sentença não padecer de omissão de pronúncia, não ter sido violado o direito de audiência da arguida nem o art.º 212.º do CPT, onde "nada se refere quanto à necessidade da decisão recorrida fundamentar quais os elementos de prova produzidos que considerou para a aplicação da coima".

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

Em sede factual, vem apurado que:

"1. Dá-se aqui por reproduzido o teor do auto de notícia levantado contra a arguida Maria Adelina Ferreira Basto, constante de fls. 2 e que deu origem ao processo de contra-ordenação n.º 601924.2/97

da Repartição de Finanças do Porto, 2º Bairro Fiscal, por ter entregue a declaração periódica do IVA referente ao 1º trimestre de 1995 sem o respectivo meio de pagamento, pelo que cometeu a infracção prevista no artº 40º, nº 1, al. b), e n.º 1 do artº 26º do CIVA, punível pelo artigo 29º nº 2 do RJIFNA;

2. Nesse processo foi proferida em 2000.02.03 pelo Sr. Chefe da Repartição de Finanças a decisão que consta de fls. 30 e cujo teor integral aqui se dá por reproduzido, onde foi aplicada à arguida a coima de 14.500\$00 pela prática da infracção descrita no auto de notificação;

3. Notificada em 28.02.00 a arguida da decisão, veio deduzir em 10.03.00 o presente recurso (cfr. fls. 34);

4. Por sentença proferida na Tribunal Administrativo de Círculo do Porto o Estado Português foi condenado a pagar à arguida a quantia de 350.000\$00 a título de danos não patrimoniais e nos patrimoniais que se vierem a liquidar em execução de sentença, pelos fundamentos aí constantes (fls. 10 a 28);”

Vejamos, pois:

Quanto à invocada nulidade da sentença por omissão de pronúncia:

A sentença é nula nomeadamente quando o juiz deixe de pronunciar-se sobre questão que devesse apreciar, o que está em corresponsabilidade directa com o dever de resolver todas as questões que tiverem sido submetidas à sua apreciação, exceptuadas apenas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras, por tal modo que é a omissão ou infracção a esse dever que concretiza a dita nulidade - arts. 668º, nº 1, al. d), do C.P.Civil, 144º, nº 1, do CPT e 379º, nº 1, al. c), do C.P.P.

No caso, a nulidade estaria em que a sentença recorrida não se teria pronunciado sobre a falta de fundamentação do acto que aplicou a coima - falta de exame, por aquele, da invocada exclusão da ilicitude.

Mas a asserção não é correcta.

Como resulta do acima exposto, a sentença, pronunciou-se sobre a questão referindo que a situação económica da arguida e a dita condenação do Estado «nada vem provar que o Estado tenha sido o responsável pela situação económica precária da arguida e que tal facto seja susceptível de excluir a ilicitude da sua falta, citando, aliás, jurisprudência do TCA no sentido de que «a invocação de dificuldades financeiras do SP do IVA, por graves que sejam não servem de causa de exclusão de culpa ou da ilicitude» (Ac. de 24/03/98, in CTF, 389/297).

Como se não verifica a nulidade de falta de fundamentação ou motivação da mesma peça processual, nos termos dos arts. 379º, nº 1, al. a), e 374º, nº 2, do CPP.

Na verdade, e nos termos expostos, a sentença refere as razões - as apontadas - para não ter por excluída a ilicitude da conduta da arguida.

Não há, por outro lado, preterição da audiência da mesma, como se vê de fls. 7 a 9 e 30.

Já que a situação foi considerada no item 3 de fls. 30 v, enquadrando a sua «precária situação económica», com menção expressa «aos documentos juntos de fls. 8 a 19».

Por outro lado, ainda a fls. 30 v, costumam os elementos que «contribuíram» para a fixação da coima, pelo que não resulta violado o artº 212º, nº 1, al. c), do CPT: tratar-se de infracção acidental e negligente, o benefício económico retirado da prática da infracção e a reerida precária situação económica da arguida.

Finalmente a mesma alínea não exige a indicação dos elementos de prova produzidos e considerados para aplicação da coima fixada, aliás, muito perto do mínimo legal 14.500\$00 (72,33 euros) para um imposto em dívida de 100.642\$00.

Os “elementos” que contribuem para a fixação da coima são os referidos no artº 190º do dito Código.

Improcedem, assim, todas as conclusões do recurso.

Termos em que se acorda negar-lhe provimento, confirmando-se a sentença recorrida.

Custas pela recorrente, sem prejuízo do concedido apoio judicial.

Lisboa, 30 de Abril de 2002. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Almeida Lopes* — *António Pimpão*.

Acórdão de 30 de Abril de 2002.

Assunto:

Impugnação judicial. IRC. Mais-valias. Trespasse. Preço recebido inferior ao preço contratado. Valor a considerar.

Doutrina que dimana da decisão:

- I — Celebrado contrato de trespasse de um dado estabelecimento comercial é o valor desse trespasse que deverá, em princípio, ser tomado em conta para efeito de IRC.*
- II — Se, porém, e comprovadamente, se constata que o trespasante apenas recebe uma quantia menor do que a acordada, não obstante as diligências exigíveis para receber a totalidade da quantia estipulada no contrato (nomeadamente através de acção judicial), é a quantia efectivamente recebida que deve ser considerada para efeitos de IRC.*
- III — Isto como princípio de que o IRC se destina a tributar o lucro real.*

Recurso nº 26 603, em que são recorrente a Fazenda Pública e recorrido Joaquim de Carvalho. Relator, o Ex.^{mo} Juiz Cons.^o Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. *JOAQUIM DE CARVALHO*, identificado nos autos, impugnou judicialmente, junto do Tribunal Tributário de 1.ª Instância do Porto, a liquidação de IRS do ano de 1991.

Alegou ter trespasado um estabelecimento comercial por uma determinada importância.

Porém, o trespasário liquidou apenas parte do valor do trespasse. O impugnante tentou em vão receber a parte restante.

Pediu a revisão parcial do acto tributário, no sentido de ser atendido apenas o valor efectivamente recebido.

Tal pedido foi indeferido.

É contra esta decisão que o impugnante se insurge.

O Mm. Juiz do 2º Juízo daquele Tribunal julgou a impugnação procedente.

Inconformado, o **REPRESENTANTE DA FAZENDA PÚBLICA** interpôs recurso para este Supremo Tribunal, formulando as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

1. A questão controvertida reside em se saber se só a contraprestação efectivamente recebida (16.909.056\$00) pode ser considerada para determinação do lucro tributável, e, assim sendo, o lucro fiscal quedar-se-á no montante de 8.713.814\$00, acabando por implicar o pagamento de imposto no montante de 2.631.816\$00 e não o montante apurado de 5.868.994\$00, ou se o sujeito passivo deve ser tributado pelo montante da contraprestação do trespasse não recebido no montante de 25.000.000\$00.

2. O impugnante visa a revisão parcial do acto tributário relativo ao IRS do ano de 1991, com fundamento em ilegalidade, que se consubstancia em errónea quantificação do rendimento daquele ano, por facto imputável a terceiro, na medida em que apenas recebeu, a título de contraprestação pelo trespasse do seu estabelecimento comercial a quantia de Esc. 16.909.056\$00.

3. Nos termos do art. 31º do CIRS, a determinação do lucro tributável das actividades comerciais, industriais e agrícolas seguir-se-ão as regras estabelecidas no CIRC, com as necessárias adaptações.

4. Então, e face ao preceituado no art. 18º do CIRC "... os proveitos e os custos, assim como as outras componentes positivas ou negativas do lucro tributável, são imputadas ao exercício a que digam respeito, de acordo com o princípio de especialização dos exercícios".

5. Contrariamente ao doutamente decidido, "... o enfoque do imposto é sempre o rendimento e este naturalmente tem de ser o que efectivamente se recebe...", os proveitos devem ser reconhecidos quando obtidos ou incorridos, independentemente do seu recebimento ou pagamento (vide comentário a pág. 146 do CIRC da DGCI, comentado e anotado, do ano de 1990).

6. Verificada a condição necessária para que se condira como proveito do ano de 1991 de harmonia com a al. f) do n. 1 do art. 20º do CIRC, ou seja, a sua realização, jamais se poderá concluir que houve "errónea quantificação do rendimento". A mais-valia apurada, quer em termos contabilísticos, quer em termos fiscais, não pode ser objecto de qualquer redução só porque não foi recebida a respectiva contraprestação.

7. *In casu* o que se verificou foi quem o impugnante, pelo trespasse, e tendo em conta a forma de pagamento contratada, adquiriu um crédito que posteriormente se tornou incobrável.

8. A douda sentença violou os arts. 18º, 20º e 42º do CIRC e art. 31º do CIRS.

Contra-alegou o impugnante, sustentando que a decisão deve ser confirmada. O EPGA defende que o recurso deve proceder. Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

a) O impugnante possuía um estabelecimento comercial de "Confeitaria e Salão de Chá", que, por razões de saúde, trespassou por escritura de 7/10/91 à firma Virgínia Fonseca & Filhos, L.^{da}, com as cláusulas ali mencionadas, que aqui se dão por reproduzidas, tendo o trespasse sido feito pelo preço de 25.000.000\$00, cessando nessa data qualquer actividade respeitante a este estabelecimento.

b) Desse valor apenas foi pago ao impugnante parte do preço pelo que em 18/8/92, por escritura de rectificação, entre outras coisas,

a trespassária aceitou ainda estar em dívida a importância de Esc. 8.828.643\$00, a ser paga em 48 prestações mensais, sucessivas e iguais, de 183.936\$00.

c) Em 30/9/92 o impugnante deu entrada no Tribunal Cível do Porto uma acção especial de venda de penhor contra a trespassária por incumprimento desta quanto às obrigações do pagamento de parte do preço renegociado por contrato de 18/8/92.

d) A acção acabou por terminar por acordo, obrigando-se a trespassária a pagar o restante preço; como não cumpriu, o impugnante requereu a penhora dos bens da trespassária; feita a diligência de penhora, constatou-se ter sido o estabelecimento trespassado pela firma Virgínia Fonseca & Filhos, L.^{da}, à firma Bernardino Costa & Costa, Confeitearias, L.^{da}, com todos os bens que estavam no estabelecimento.

e) O impugnante declarou em Anexo C as mais valias fiscais por valores não reinvestidos obtidas pelo trespasse no montante de Esc. 16.800.000\$00, resultando para o exercício de 1991, e para a categoria C de rendimentos, o lucro fiscal de Esc. 16.806.759\$00; com base em tal declaração foi feita uma liquidação em 2/10/92, resultando um imposto a pagar de 5.868.994\$00, cuja data limite de pagamento foi em 30/11/92.

f) O impugnante apenas recebeu, a título de pagamento do trespasse do estabelecimento, a quantia de Esc. 16.907.056\$00.

g) O impugnante não investiu o dinheiro recebido pelo trespasse noutro negócio.

3. A questão a decidir é esta: deve ser considerada, para efeito de IRC, a importância fixada como valor do trespasse ou aquela (inferior) que o impugnante efectivamente recebeu?

Será que foram violados os preceitos referidos pelo recorrente?

Da conjugação dos arts. 17º, 18º e 20º do CIRC parecia poder concluir-se que deveria ser considerada como proveito a quantia de 25.000.000\$00, assim se dando cumprimento ao princípio da especialização de exercícios. E podendo dizer-se que só assim revelava a contabilidade todas as operações realizadas pelo sujeito passivo.

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

Porém, o problema poderá e deverá ser visto numa outra perspectiva.

Como se viu, o impugnante recebeu comprovadamente quantia inferior.

Quantia esta (e só esta) que o impugnante pretende considerar efectivamente como proveito.

Isto na perspectiva de que o impugnante apenas receberá efectivamente a importância que pretende seja escriturada como proveito.

Dito de outro modo: o impugnante pretende fazer reflectir a realidade económica, sendo que o imposto em causa deve incidir sobre o lucro real.

Que poderemos então dizer?

Afigura-se-nos razoável dizer que o valor a considerar não é aquele que foi inicialmente declarado, mas o mesmo depois da deduzido do valor não recebido.

E não se diga que o impugnante podia reportar um tal prejuízo em exercícios seguintes, por isso que ele não investiu o dinheiro recebido pelo trespasse noutro negócio, como decorre da al. g) do probatório.

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

Podendo, no limite, vir o trespassante a pagar imposto superior à importância que viesse a receber.

O que seria inadmissível.

A interpretação que propugnamos é aquela para a qual aponta, na nossa perspectiva, o disposto no art.º 107º, n.º 2, da CRP.

Isto sem embargo do impugnante obter, mais tarde, e eventualmente, seja por acordo, seja por via judicial, o remanescente em causa (ou parte dele). Que haveria então de ser escriturado como proveito no exercício respectivo.

Idêntica perspectiva foi seguida no acórdão deste STA de 07/12/99 (Rec. n. 23.937).

Improcede assim a pretensão do recorrente.

4. Face ao exposto, acorda-se em negar provimento ao recurso. Sem custas, por delas estar isento o recorrente.

Lisboa, 30 de Abril de 2002. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Fonseca Limão* — *Benjamim Rodrigues*.

Acórdão de 30 de Abril de 2002.

Recurso n.º n.º 26 640, em que são recorrentes Firmino Carlos L. de Oliveira e outros e recorrida a Câmara Municipal de Almada. Relator, o Ex.º Juiz Cons.º Dr. Alfredo Madureira.

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

Requerimento de fls. 234:

Notificados do despacho do relator de fls. 233 que, mediante promoção do Ex.º Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal, e de harmonia com o disposto nos arts. 291º, n.º 2, e 690º, n.º 3, do Código de Processo Civil, lhes julgou deserto, por não apresentação de alegações, o recurso jurisdicional que antes haviam interposto do acórdão do Tribunal Central Administrativo que lhes negara provimento ao recurso que haviam interposto da sentença do TT de 1.ª Instância de Setúbal e, assim, mantivera julgado de improcedência dos embargos de terceiro que tinham deduzido contra penhora ordenada pela Câmara Municipal de Almada.

Os Recorrentes Firmino Carlos Lopes de Oliveira e outros, todos nos autos convenientemente identificados, vieram aos presentes autos requerer "... que a decisão seja dada sem efeito porquanto, como comprova pelos anexos documentos, requereu a apensação dos presentes autos aos do processo n.º 26.479 desta mesma secção."

Juntou cópia do referido requerimento e das alegações que fez juntar também ao dito processo n.º 26.479, desta 2.ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo - cfr. fls. 235 a 251.

Notificada do requerido, a Recorrida Câmara Municipal de Almada sustentou o indeferimento do pedido e conseqüente manutenção da decretada deserção do recurso.

E o Ex.º Magistrado do Ministério Público opinou também no sentido de ser indeferido o requerido e, em conferência, mantida a decisão do relator, com base no sustentado entendimento de que, "... como bem refere a recorrida, o facto de terem solicitado no recurso n.º 26.479 a apensação do presente recurso, o certo é que tal procedimento não suspendia o decurso do prazo para alegações no presente processo." e que, apesar disso, não vieram aos presentes autos atempadamente dar qualquer notícia do requerido naqueloutro processo.

Depois, por despacho do relator, a Secretaria informou - cfr. fls. 257 - que aquele requerimento solicitando a apensação dos processos foi efectivamente apresentado no processo n.º 26.479, por fax, em 06.12.01, e depois junto, em 11.12.01, ainda naquele processo, o respectivo e conveniente original.

Tomados os vistos legais, cumpre decidir.

O presente requerimento não pode lograr deferimento.

Com efeito e como vem proficientemente demonstrado quer pela Recorrida quer pelo Ex.º Magistrado do Ministério Público, o certo é que, nos presentes autos e até à prolação do questionado despacho do relator, não houve notícia do que quer que fosse, designadamente da requerida apensação de processos.

E esta, como é sobejamente sabido e decorre do disposto nos artigos 144º e 145º do CPC, não tem naturalmente a virtualidade de suspender ou interromper o decurso do prazo para apresentação das alegações de recurso jurisdicional, decurso que, por si só, e porque peremptório aquele, extingue o respectivo direito.

Assim, constatada a verificada falta de apresentação de alegações de recurso em tempo processualmente útil, constatação que, aliás, é ainda agora realidade, já perante o disposto nas invocadas disposições legais do direito adjectivo comum (arts. 291º, n.º 2, e 690º, n.º 3), que logram aqui aplicação ex vi do disposto no art.º 2 al. 1) do Código de Processo Tributário, outra não poderia ser a decisão do relator - cfr. art.ºs. 700º, n.º 1, al. e), do Código de Processo Civil.

Em face do que exposto fica e sem necessidade de outros ou melhores considerandos, acordam os Juizes desta Secção em confirmar o despacho do relator e indeferir o requerido a fls. 234.

Custas pelos Requerentes fixando a taxa de justiça em 75 euros.

Lisboa, 30 de Abril de 2002. — *Alfredo Madureira* (relator) — *Branhão de Pinho* — *Almeida Lopes*.

Acórdão de 30 de Abril de 2002.

Recurso n.º 26 737, em que são recorrente Carlos Alberto Fernandes Marques, Lda, e recorrida a Fazenda Pública. Relator, o Ex.º Juiz Cons. o Dr. Fonseca Limão.

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

Carlos Alberto Fernandes Marques, Lda, inconformado com o acórdão do TCA, a fls. 229 e seguintes, que lhe negou provimento ao recurso que havia interposto da sentença, a fls. 189 e seguintes, que

lhe havia julgado improcedente a impugnação que havia deduzido, daquele interpôs recurso para este STA, terminando as suas alegações com a formulação do seguinte quadro conclusivo:

”A

A ora alegante impugnou oportunamente a determinação da matéria colectável e essa matéria, para efeitos de IRC do exercício de 1992, bem como a liquidação de IRC e juros compensatórios dela resultantes.

B

A alteração dos lucros tributáveis declarados, respeita especialmente à obra da nossa cliente ”Acibeira - Centro de Negócios de Lagares da Beira”, alegadamente por esta sociedade Carlos Alberto Fernandes Marques, Lda, ter procedido à anulação de saldos para com fornecedores, utilizando suportes cujos históricos referirão apenas que se trata de conciliação de saldos.

C

Do relatório da Fiscalização Tributária, que serviu para alterar os rendimentos declarados, consta que foi outorgado um acordo entre a Acibeira, dona da obra e a ora alegante, sua adjudicatária em que a dona da obra assumiu o compromisso de pagar directamente a alguns fornecedores, quer de materiais, quer de serviços, com acerto posterior das contas, face a tais pagamentos, entre a dona da obra e a impugnante.

D

O acordo entre a Acibeira, dona da obra e a ora alegante, adjudicatária e a construtora da dita obra, resumia-se a que, aquela da obra, por acerto de contas, pagava a alguns fornecedores da obra, as vendas a dinheiro e facturas que tais fornecedores passassem em relação aos materiais destinados e entregues na obra, valores esses pagos, que seriam descontados na dívida da Acibeira à ora alegante, com conciliação de contas, o que efectivamente aconteceu.

E

Face ao dito acordo, os pagamentos eram feitos pela Acibeira directamente aos fornecedores da ora alegante, que contabilizava esses fornecimentos, com acerto de contas, por abate ao valor da dívida da Acibeira pela obra em causa e, conciliação de saldos aos fornecedores da obra.

F

O referido acordo, como consta do processo e é verdade, não prejudicou nenhum dos seus ortognantes, nem os fornecedores, alguns dos quais eram pagos directamente pela Acibeira, sendo os valores pagos abatidos à dívida pela obra construída.

G

Desse mesmo acordo, como também consta do dito relatório, na parte final da sua página 6, não resultou qualquer prejuízo para o Estado.

H

O Processo demonstra que, a ora alegante abateu às dívidas da Acibeira, os valores dos fornecimentos pagos por essa associação e conciliou as contas com os fornecedores, como tudo também consta da nossa contabilidade e é referido no relatório da Fiscalização Tributária, o qual refere também que tudo está bem, em termos de relevância tributária.

I

Assim, nos termos da ora alegante, como o processo demonstra, quer através dos documentos juntos, quer dos depoimentos das testemunhas, os proveitos e os custos contabilizações e referentes ao exercício em causa, são os correctos, estão contabilisticamente relevados e produziram os legais efeitos em sede de IVA e do IRC, sem prejuízo para ninguém, nomeadamente para o Estado e sem infracção a quaisquer normas contabilistas ou legais.

J

A ora alegante, tem contabilizadas todas as facturas, vendas a dinheiro e recibos inerentes à obra da Acibeira e respectivos fornecedores.

K

O Tribunal Judicial da Comarca de Arganil, por sentença no processo nº 5/97 absolveu a ora alegante do pedido de indemnização cível que o Estado, representado pelo Ministério Público, deduziu contra esta, por alegadamente a ora alegante e outros estarem em dívida de IRC não pago.

L

É que, pelo contrário, essas facturas e vendas a dinheiro, correspondem a transacções reais de diversos materiais de construção, empregues na obra da Acibeira.

M

A Administração Fiscal para alicerçar a sua presunção de transacções inexistentes ou fictícias fez um controlo a um fornecedor da obra, de sacos de cimento e outros materiais de construção, pois tal fornecedor é armazenista de materiais de construção.

N

Mas considerou o Tribunal Judicial da Comarca de Arganil, por sentença no processo nº 5/97 que ”aquele fornecedor tinha capacidade para fornecer o cimento titulado pelas facturas emitidas em nome da firma Carlos Alberto F. Marques, Lda.

O

Todas as transacções postas em causa e que foram consideradas fictícias, são reais e existem, estando os materiais nela referidas aplicados na obra em causa, tudo devidamente facturado, como a nossa contabilidade documenta.

P

Assim, os valores reais e constantes da facturação, vendas a dinheiro e recibos dos fornecedores, são custos dos exercícios, e, como tal devem ser fiscalmente aceites, conforme dispõe a aliena a) do artº 23º do CIRC.

Q

Por isso, o processo demonstra à evidência que, as transacções postas fiscalmente em causa, correspondem a operações reais e existentes e não a transacções fictícias, estando também provadas à evidência que todos os custos contabilizados, constam de facturas e vendas a dinheiro, processados pelos respectivos fornecedores dos bens facturados, custos esses que, contrariamente ao que aconteceu, devem ser fiscalmente aceites, por corresponderem a operações reais e não fictícias.

R

E que, não existem quaisquer indícios fundamentados de que, as facturas postas em causa, respeitem, as transacções inexistentes ou fictícias, contrariamente ao que foi ilegal e indevidamente presumido.

S

Mesmo que existissem tais indícios, a tributação deveria fazer-se com aplicação de métodos indiciários, nos termos e condições referidos no artº 51º do CIRC (hoje artº 77º, nº4, do LGT), o que não aconteceu e constitui preterição de formalidades legais, o que torna nula a liquidação posta em causa.

T

Os custos fiscalmente não aceites e aqui em causa, são reais e efectivos e estão documentados, na nossa contabilidade, ” com poucos reparos a fazer... é uma contabilidade informativa... ” a qual se encontra organizada segundo as regras das leis civil, comercial e fiscal, pelo que, nos termos do artº 78º do CPT, presume-se a sua veracidade e a dos apuramentos dela decorrentes.

U

Assim, as correcções levadas a efeito e aqui em causa, são ilegais e enfermam de vício de forma e preterição de formalidades legais.

V

Os custos que não foram indevida e ilegalmente aceites, dada a sua natureza, são indispensáveis para a realização dos proveitos ou ganhos e para a manutenção da fonte produtora, pelo que, conforme dispõe o artº 23º do CIRC, são custos do exercício e, como tal, devem ser considerados, contrariamente ao que aconteceu.

X

Por tudo isto, no douto acórdão ora em recurso, negando provimento à nossa impugnação, salvo o devido respeito que é muito, violou entre outro as, as disposições da alínea a) do artº 23º e artº 51º, ambos do CIRC, bem como as dos artsº 77º e 78º da LGT,

razão pelas quais deva tal douto acórdão ser revogado, substituindo-se por outro que julgue procedente a nossa dita impugnação, que se requer ”.

A F. P. contra-alegou, batendo-se pela manutenção do julgado. O Ex.º Magistrado do MºPº, junto deste STA, foi de parecer que o recurso não merece provimento.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

Nos termos dos arts. 713º, nº 6, e 726º do C. P. Civil, remete-se para a matéria de facto constante de decisão recorrida.

A matéria vertida nas conclusões de recurso, com excepção da vertida sob a letra S, traduz a inconformação da recorrente com a que foi fixada no probatório da decisão recorrida, a qual, uma vez mais e agora perante este STA afirma que os custos fiscalmente não aceites são reais e efectivos e estão documentados.

Todavia, o acórdão recorrido considerou que, tais custos, porque não demonstrados, não podiam ser considerados, cabendo à impugnante provar que os suportou, o que não aconteceu.

Ora, a questão de saber se tais custos ocorreram ou não logra enquadramento no domínio factual e, por isso e face aos arts. 21º, nº 4 e 32º, nº1, al. b), do ETAF, não pode ser resolvida pelo STA pois que, na situação vertente, os seus poderes de cognição se limitam à matéria de direito, competindo-lhe acatar a matéria de facto que vem fixada.

Por outro lado e reportando-nos agora à conclusão S, forçoso é de concluir pela sua improcedência, remetendo-se, nessa parte e nos termos dos arts. 713º, nº 5, e 726º do C. P. Civil, para os fundamentos da decisão recorrida.

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

Lisboa, 30 de Abril de 2002. — *João Plácido da Fonseca Limão* (relator) — *Benjamim Rodrigues* — *Lúcio Barbosa*.

Acórdão de 30 de Abril de 2002.

Assunto:

Nulidade de acórdão.

Doutrina que dimana da decisão:

É nulo, por omissão de pronúncia, o acórdão do TCA que não se pronunciou sobre um ponto determinado da matéria de facto que foi suscitado nas contra-alegações do recorrido, nos termos do art.º 684.º-A do CPC.

Recurso n.º 26 741, em que são recorrente o Banco Finantia, S.A., e recorrida a Fazenda Pública. Relator: Ex.ºmº Juiz Cons.º Dr. Almeida Lopes.

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

Alegando que não havia o dever legal de efectuar a retenção de IRC na fonte dos juros decorridos, o BANCO FINANTIA, S. A.,

com sede na Rua General Firmino Miguel, 5 1.º, 1600 Lisboa, deduziu impugnação judicial contra o acto de indeferimento tácito de uma reclamação contra um acto de liquidação de IRC e juros de mora, praticado pelo 12.º Bairro Fiscal de Lisboa.

Por sentença de fls. 159 e seguintes, o Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa julgou a impugnação procedente por ter entendido que os juros decorridos escapavam à incidência do IRC e que a lei posterior não tem natureza interpretativa, pelo que não se integra na lei vigente no ano do facto tributário.

A Fazenda Pública recorreu para este STA, invocando matéria de facto, pelo que, por acórdão de fls. 224 e seguintes, este STA se declarou incompetente e declarou competente o TCA, frisando-se a matéria de facto que estava em causa.

Remetido o processo ao TCA, este, por acórdão de fls. 237 e seguintes, deu provimento ao recurso da Fazenda, revogou a sentença recorrida e julgou improcedente a liquidação.

Agora quem não se conforma é o contribuinte, o qual recorreu para este STA e apresentou as suas alegações de fls. 251 e seguintes, nas quais concluiu pela nulidade do acórdão recorrido por omissão de pronúncia, pois não se pronunciou sobre a questão de facto de saber se foi o contribuinte que requereu o exame à escrita e se o mesmo foi feito e lhe foi notificado. Concluiu ainda que não foi apresentado o relatório do exame à escrita, pelo que foi preterida uma formalidade legal. Acrescentou que se faz uma aplicação retroactiva da lei nova, em violação do princípio da irretroactividade das leis e da Constituição.

Não houve contra-alegações.

Neste STA, o M.º P.º emitiu douto parecer nos termos do qual se deve conceder provimento ao recurso, pois o acórdão é nulo por omissão de pronúncia.

Na conclusão 3ª das contra-alegações de recurso para o TCA, o então recorrido escreveu: “por força do artigo 684.º-A, n.º 2, do CPC, pode o recorrido, na respectiva alegação, impugnar a decisão proferida sobre determinados pontos da matéria de facto”. Depois, o recorrido, levantou a questão de não lhe ter sido notificado os relatórios da acção da Administração Tributária. A seguir desenvolveu este tema ou este ponto de matéria de facto.

No acórdão de fls. 239, o TCA, ao fixar o probatório, limitou-se a reproduzir os factos dados como provados e não pelo tribunal de 1.ª instância.

Sobre a questão de facto de saber se o contribuinte requereu o exame à escrita, se houve ou não relatório desse exame e se esse relatório lhe foi ou não notificado, o TCA nada disse.

Ora, salvo o devido respeito, mas o TCA teria que se pronunciar sobre esses pontos de facto, pois foram-lhe colocados pelo recorrido nas contra-alegações.

Nos termos do art.º 684.º-A, n.º 2, do CPC, pode o recorrido, na respectiva alegação e a título subsidiário “impugnar a decisão proferida sobre pontos determinados da matéria de facto” prevenindo a hipótese de procedência das questões colocadas pelo recorrente.

Obviamente que a este direito do recorrido corresponde o dever do tribunal de recurso de se pronunciar sobre os pontos determinados da matéria de facto.

Tratou-se de uma questão de facto a que cabia uma pronúncia.

Não se tendo pronunciado sobre essa questão de facto, o TCA incorreu em omissão de pronúncia. Não se trata de mais um facto, mas de uma verdadeira questão de facto.

Tratou-se de uma questão de facto a que cabia uma pronúncia.

Não se tendo pronunciado sobre essa questão de facto, o TCA incorreu em omissão de pronúncia. Não se trata de mais um facto, mas de uma verdadeira questão de facto que tinha de ser resolvido, sob pena de nulidade do acórdão, nos termos do artigo 668.º, n.º 1, al. d), do CPC.

A procedência da questão da nulidade do acórdão prejudica o conhecimento das restantes questões postas pelo recorrente.

Nestes termos, acordam os juízes deste STA em conceder provimento ao recurso e declararem nulo o acórdão recorrido, devendo os autos voltar ao TCA para, pelos mesmos desembargadores, ser proferido um novo acórdão que conheça da questão de facto que foi colocada nas contra-alegações do recurso.

Sem custas.

Lisboa, 30 de Abril de 2002. — Almeida Lopes (relator) — Alfredo Madureira — Mendes Pimentel.

Acórdão de 30 de Abril de 2002.

Assunto:

Oposição à execução. Recurso jurisdicional. CPT. CPPT. Deserção do recurso. Alegação no Tribunal ad quem.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *A oposição à execução fiscal, conexonado embora com esta, constitui um meio processual absolutamente tipificado na lei e que, assim, dela é formalmente autónomo, podendo até suceder que o oponente não seja sequer o executado originário, como sucede na reversão.*
- 2 — *Instaurada a oposição em 23/10/00 e interposto recurso da decisão em 25/01/01, é-lhe aplicável o CPT e não o CPPT já que a sua aplicação aos processos pendentes apenas foi determinada pelo artº 12º da Lei 15/01, de 05/06, entrada em vigor em 05/07/01 - artº 14º.*
- 3 — *Pelo que não está deserto o recurso, manifestada, no respectivo requerimento de interposição, a intenção do recorrente de alegar no tribunal ad quem.*

Recurso nº 26 754. Recorrente: Alpor Empresa Prod. Alumínios, S. A.; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.ºmº Juiz Cons.º Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do STA:

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto por Alpor Empresa Produtora de Alumínios, S. A., do despacho do TT de 1ª Instância

de Braga que julgou deserto o recurso que a mesma interpusera da sentença.

Fundamentou-se a decisão, ora recorrida, em que, «da norma contida no n.º 3 do artº 282º do CPPT resulta que as alegações de recurso são apresentadas no tribunal recorrido e no prazo de 15 dias contados da notificação do despacho que admitir o recurso», deixando de ser viável, ao contrário do que acontecia no CPT, a apresentação de alegações no tribunal ad quem, não tendo assim, hoje, qualquer alcance o n.º 4 do mesmo normativo.

A recorrente formulou as seguintes conclusões:

“... apresentou requerimento de interposição de recurso, 25 de Janeiro de 2001, dado não se conformar com sentença, proferida pelo Meritíssimo Juiz *a quo*, informando da sua pretensão em alegar no Tribunal de Recurso.

Em 16 de Fevereiro 2001 a Recorrente foi notificada do despacho de admissão do recurso nos seguintes termos “... Admite-se, por isso o recurso interposto a fls. 18, o qual será processado por agravo, sobe imediatamente, nos autos e com efeito meramente devolutivo ...”

Em 2 de Abril de 2001, a Recorrente foi notificada da sentença em que o Meritíssimo Juiz *a quo* entendeu “... julgar deserto o recurso interposto e, em consequência, extinta a respectiva instância”.

O n.º 4 do artº 282º CPPT, manteve o texto do anterior n.º 4 do artº 171º do CPT, em que se fazia uma referência à manifestação de intenção de alegar no Tribunal Superior.

A Recorrente, manifestou no requerimento interposição de recurso, a fls. 18, a intenção de alegar no Tribunal Superior.

O recurso foi aceite, sem qualquer objecção.

A Recorrente, julga ser viável a apresentação de alegações no Tribunal para quem se recorre”.

A Fazenda Pública não contra-alegou.

O Ex.^{mo} Magistrado do MP emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso, na base de ser aplicável ao caso o artº 282º do CPPT, o que determina efectivamente a deserção do recurso.

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

A primeira questão a dilucidar, nos autos, é a do regime aplicável ao recurso em causa, se o do CPT se o do CPPT.

Ora, a presente oposição foi instaurada em 23/10/00 - fls. 26 - e recurso foi interposto em 25/01/01 - fls 9 - nele referindo a recorrente “a sua pretensão de alegar no tribunal de recurso, no Supremo Tribunal Administrativo”.

O processo de oposição à execução fiscal, embora conexas com esta constitui um meio processual absolutamente tipificado na lei e que, assim, dela é formalmente autónomo, podendo até suceder, que o oponente não seja sequer o executado originário, como sucede na reversão.

Cfr., o recente Ac. do STA, de 14/11/01, Rec. 25.947.

De maneira que o que conta para o efeito é a dita instauração da oposição, em 23/10/00.

Pelo que o diploma aplicável ao caso é o CPT já que o processo, instaurado embora após entrada em vigor do CPPT - 01 Jan00 -, este “só se aplica ... aos processos instaurados a partir desta data” artº 4º do Dec-Lei 433/99, de 26/10.

E a sua aplicação aos processos pendentes apenas foi determinada pelo artº 12º da Lei 15/01, de 05/06, entrada em vigor em

05/07/01 - artº 14º -, tendo, como se disse, o presente recurso sido interposto antes, em 25/01/01.

Ora, o artº 171º do CPT permitida alegação no tribunal ad quem, desde que manifestada tal intenção - n.º 1 - como acontece nos autos.

Pelo que o recurso não está efectivamente deserto.

Termos em que se acorda conceder-lhe provimento, revogando-se o despacho recorrido para ser substituído por outro que, se a tal nada mais obstar, e cumprido o mais que for de lei, ordene a subida do processo a este STA.

Lisboa, 30 de Abril de 2002. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Almeida Lopes* — *António Pimpão*.

Acórdão de 30 de Abril de 2002.

Assunto:

Benefícios fiscais. Normas excepcionais. Interpretação.

Doutrina que dimana da decisão:

I — As normas que conferem benefícios fiscais são normas excepcionais, pelo que podem ser interpretadas extensivamente, mas não comportam integração analógica.

II — Ainda que as normas excepcionais possam ser interpretadas extensivamente, por regra estão sujeitas a uma interpretação estrita ou mínima, que não tem de ser restritiva.

Recurso n.º 26.797. Recorrente: Palma de Carvalho — Indústria e Comércio de Automóveis, L.^{da}; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Juiz Cons.^o Dr. Almeida Lopes.

1º Relatório:

Com fundamento em vício de violação de lei por entender reunir os pressupostos da concessão de um benefício fiscal (direito à dedução ao lucro tributável do ano de 1987 dos lucros retidos ou levados a reservas e reinvestidos na própria empresa nos três anos seguintes), a contribuinte PALMA DE CARVALHO — Indústria e Comércio de Automóveis, L.^{da}, com sede na Av. Gomes Pereira, 35-B, Lisboa, deduziu impugnação judicial contra o acto de liquidação de contribuição industrial — Grupo A —, que adicionalmente foi praticado pelo 13º Bairro Fiscal de Lisboa através do conhecimento de cobrança n.º 8075, pago em 19.12.1990. Impugnou, ainda, a liquidação de juros compensatórios, por não ter tido culpa pelo retardamento da liquidação, pois essa culpa foi do Fisco.

Por sentença de fls. 62 e seguintes, o Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa julgou a impugnação totalmente improcedente, pois entendeu que a impugnante não investiu em instalações fabris e a liquidação dos juros está conforme à lei.

A contribuinte recorreu para o TCA, o qual, por acórdão de fls. 109 e seguintes, anulou a sentença, mas, conhecendo em substituição, voltou a julgar totalmente improcedente a impugnação judicial.

Continuando a não se conformar, a contribuinte recorreu para este STA, tendo apresentado as suas alegações de fls. 118 e seguintes, nas quais concluiu ser, para efeitos fiscais, uma “instalação fabril” o prédio que adquiriu, que se comportou como uma empresa industrial exercendo uma actividade produtiva e que o prédio se integra no activo fixo corpóreo em termos que permitem concluir pela sua associação, directa e imprescindivelmente, à actividade produtiva, por ela exercida. Entende que o acórdão recorrido fez uma interpretação da lei excessivamente literalista, pelo que incorreu em erro de interpretação. Quanto aos juros, sustenta que não teve culpa pelo retardamento da liquidação, pois esse retardamento é unicamente imputável ao Fisco.

Não houve contra-alegações.

Neste STA, o M^o P^o emitiu duto parecer nos termos do qual deve ser negado provimento ao recurso.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir a questão de saber se a decisão recorrida deve ser confirmada ou reformada, sendo certo que vêm dado como provado que, na declaração de C.I. do ano de 1987, a contribuinte inscreveu no quadro referente à descrição dos bens do activo immobilizado objecto de investimento uma garagem, adquirida em 1986, com o valor de aquisição de 30.000.00000 e com início de utilização em 1986; o imóvel foi sempre utilizado como oficina de reparação de automóveis; a liquidação resultou de correções efectuadas no cálculo do crédito fiscal por investimento respeitante ao ano de 1987.

2^o Fundamentos:

Nas suas alegações, a recorrente discorda da interpretação que o TCA fez do art^o 44^o do CCI, na redacção que lhe foi dada pelo Decreto-Lei n^o 197-C/86, de 18 de Julho, por se tratar de uma interpretação “excessivamente literalista”. Para a recorrente, esse preceito deve ser objecto de uma interpretação funcionalista que atenda ao interesse público tido em vista pelo legislador com a concessão do benefício fiscal.

Vejamos quem tem razão.

Em 1986, o art. 44^o do CCI ficou com a seguinte redacção: “Os lucros retidos na empresa ou levados a reservas e que dentro dos três exercícios seguintes ao da formação dos mesmos sejam reinvestidos na própria empresa poderão ser deduzidos nos lucros tributáveis nos três anos imediatos ao da conclusão do investimento.

§ 1.^o Para efeitos do disposto neste artigo, considera-se *investimento* a aplicação de recursos em activo fixo corpóreo afecto à exploração da empresa, com *excepção de*:

(...)

. Construção, aquisição, reparação e ampliação de quaisquer edifícios, salvo se forem instalações fabris;

(...).

Outros bens não directamente e imprescindivelmente associados à actividade produtiva exercida pela empresa.”

Como resulta muito claramente da lei, deu-se uma definição de investimento — A APLICAÇÃO DE RECURSOS EM ACTIVO FIXO CORPÓREO AFECTO A EXPLORAÇÃO DA EMPRESA — e abriram-se várias excepções a essa definição (“com excepção de”). Logo, as excepções constituem normas excepcionais ao conceito de investimento. Uma das excepções é a construção, aquisição, reparação e ampliação de quaisquer edifícios. Mas a esta excepção a lei abre

uma outra excepção: “salvo se forem instalações fabris”. Por isso, estamos em face de duas normas excepcionais de sinal contrário: há uma excepção e uma excepção à excepção. A última excepção indicada no § 1^o estabelece que não são investimento os “outros bens não directamente e imprescindivelmente associados à actividade produtiva exercida pela empresa”. Esta última excepção à noção de investimento não diz que é investimento a aquisição de outros bens directamente e imprescindivelmente associados à actividade produtiva exercida pela empresa. Esta norma excepcional diz o que não é investimento mas não diz o que é investimento. A regra excepcional está formulada pela negativa e não pela Só por meio de uma interpretação a *contrario sensu* é que transformamos uma norma negativa numa positiva. Ora, o Prof. MANUEL DE ANDRADE sempre nos advertiu da consabida falibilidade do argumento a *contrario sensu*.

Em síntese: o caso dos autos coloca-nos, exclusivamente, no domínio das normas excepcionais, sejam excepcionais originárias, sejam excepcionais às excepcionais.

Já de si, uma norma que estabelece benefícios fiscais é excepcional. Se a isto acrescentarmos que a norma que estabelece benefícios fiscais também contem as suas excepções, estamos a ver os problemas interpretativos que isto levanta.

Ora, nos termos do art^o 11^o do Código Civil, as normas excepcionais não comportam aplicação analógica, mas admitem interpretação extensiva. Logo, o âmbito de aplicação da norma excepcional não pode ultrapassar os limites irremovíveis da letra da lei. Aqui vale a letra e não o espírito da lei.

A mesma regra vamos encontrar no art^o 11^o, n^o 4, da Lei Geral Tributária (que não vigorava ao tempo): “as lacunas resultantes das normas tributárias abrangidas na reserva de lei da Assembleia da República não são susceptíveis de integração analógica.”

As normas que concedem uma isenção podem ser objecto de interpretação extensiva (cfr. Professor TEIXEIRA RIBEIRO, in *Revista de Legislação e de Jurisprudência*, n^o 3819, pág. 179).

Porém, *leges exceptionem a lege continent strictae subsunt interpretationi* (são de interpretação estrita (isto é, mínima) a leis que contêm excepção à lei).

Mas se estamos no domínio de regras excepcionais (assim qualificadas na lei), não podemos subscrever a interpretação lata que, desde o início a recorrente vem fazendo da lei.

As instâncias declararam que a oficina de reparação de automóveis não é uma instalação fabril.

A recorrente sustenta que é “instalação fabril” (entre comas) por ser uma empresa; industrial exercendo uma actividade produtiva.

Mas não tem razão, pois, se todas as instalações fabris são empresas industriais, nem todas as empresas industriais são instalações fabris. *In casu*, trata-se de uma estação de serviços ou de uma oficina de reparação de automóveis. É um estabelecimento de prestação de serviços e não um de produção de bens. Logo, não é instalação fabril para efeitos do art^o 449 do CCI.

Sustenta a recorrente que se não for caso de instalação fabril então estamos perante um bem directamente e imprescindivelmente associado a actividade produtiva exercida na empresa, nos termos da última parte do § 1^o do art^o 44^o do CCI.

Se fosse como a recorrente sustenta, esta última parte do § 1^o do art^o 44^o do CCI bastava para qualificar todas as situações.

Se a lei tem várias alíneas, não é lícito chegar a uma interpretação que as torne inúteis, por uma bastar para tudo.

Mas o nosso caso nem tão-pouco cabe nesta última parte do § 1.º do artº 44º do CCI. Com efeito, esta parte da norma fala em bens associados à actividade produtiva exercida pela empresa. Ora, já vimos que estamos em face de uma estação de serviços ou de uma oficina de reparação de automóveis, onde se prestam serviços e nada se produz. Não vem dado como provado que alguma coisa se produza na oficina.

Logo, também por aqui a recorrente não tem razão.

É que, bem vistas as coisas, estas normas devem ser interpretadas à letra, como fizeram as instâncias, pois de contrário o intérprete estava a conceder um benefício fiscal lá onde a lei o não concedeu. Aqui, a interpretação tem limites.

Sustenta a recorrente que não teve culpa pelo retardamento da liquidação, pois se houve demora a mesma é imputável ao Fisco. Não vem dado como provado qualquer facto sobre a culpa pelo retardamento da liquidação.

Como resulta da impugnação judicial, a recorrente, na declaração de rendimentos, identificou o edifício como garagem mas essa caracterização é “insuficiente, imprecisa e incorrecta, porque desconforme com a realidade” (nas suas palavras — artº 11º da p. i.).

Como se vê, a recorrente reconhece ter havido um erro de sua parte.

Daí que improcedam todas as conclusões das alegações.

3º **Decisão:**

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

Custas pela recorrente, com 50 % de procuradoria.

Lisboa, 30 de Abril de 2002. — *Almeida Lopes* (relator) — *António Pimpão* — *Mendes Pimentel*.

Acórdão de 30 de Abril de 2002.

Assunto:

Dívida aduaneira. Responsável principal e fiador.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *O artº 374º do Regulamento (CEE) nº 2454/93 tem como sujeito passivo quer no primeiro quer no segundo parágrafo o fiador.*
- 2 — *Tendo, na situação concreta dos presentes autos, a dívida aduaneira sido liquidada à recorrente, como responsável principal, que, como tal foi considerada, não lhe é aplicável o regime do fiador previsto naquele artº 374º do Regulamento (CEE) nº 2454/93 que se aplica a este e não àquele.*

Recurso nº 26 805, em que são recorrente Frans Maas (Portugal) — Trânsitos e Navegação, Lda.^a e recorrida a Fazenda Pública. Relator, o Ex.^{mo} Juiz Cons.^o Dr. António Pimpão.

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

1. FRANS MAM PORTUGAL - TRÂNSITOS E NAVEGAÇÃO, L.da, recorre da sentença que, no Tribunal Tributário de 1.^a Instância de Lisboa, 4.º Juízo, 1.^a Secção, julgou improcedente a oposição.

Alegou formulando as seguintes conclusões:

1.^a Há contradição entre o despacho de fls. 34 e a sentença recorrida.

2.^a Se se tiver por correcto o entendimento de que todos os fundamentos invocados na petição inicial da oposição constituem matéria a ser conhecida e decidida em sede de impugnação judicial, o tribunal deveria ter feito convolação para esse meio processual, ordenando a correcção do processo para o meio adequado segundo a lei.

3.^a Ao contrário do decidido, o prazo do art.º 374º do Regulamento (CEE) 2454/93 é de prescrição e não de caducidade.

O EMMP entende que o recurso não merece provimento pois que a oposição não integra nenhum fundamento legal de oposição ao que acresce que datando o registo da liquidação de 3-31987 (cfr. fls. 15) e datando a petição de oposição de 3-7-99 (cfr. fls. 2) não podia convolar-se a oposição em impugnação por ser esta intempestiva.

2. A sentença recorrida fixou o seguinte quadro factual:

A) - A execução fiscal, por dependência da qual foi deduzida a presente oposição, foi instaurada, em 27/05/1997, pela Fazenda Pública, contra a oponente Frans Maas (Portugal) — Trânsitos e Navegação, Lda, para cobrança da quantia de 9.700.437\$00, correspondente a direitos e demais importâncias devidas pelo não apuramento da operação de trânsito comunitário - TI nº 300043 de 15/01/96, acrescida de juros de mora, conforme certidão cuja cópia consta de fls. 13 dos autos e que se dá por integralmente reproduzida;

B) - A oponente foi citada para os termos da execução em 11/06/1997;

C) - A petição inicial da presente oposição deu entrada na 2.^a R.F. de Vila Franca de Xira em 03/07/1997.

3.1. A sentença recorrida julgou a oposição improcedente por não se enquadrarem em qualquer dos fundamentos de oposição previstos no artº 286º do CPT os enunciados nos diversos artigos da petição inicial.

Contra o assim decidido insurge-se a recorrente sustentando, nas conclusões das suas alegações, que há contradição entre o despacho de fls. 34 e a sentença recorrida, que se se tiver por correcto o entendimento de que todos os fundamentos invocados na petição inicial da oposição constituem matéria a ser conhecida e decidida em sede de impugnação judicial, o tribunal deveria ter feito convolação para esse meio processual, ordenando a correcção do processo para o meio adequado segundo a lei e que ao contrário do decidido, o prazo do art.º 374º do Regulamento (CEE) 2454/93 é de prescrição e não de caducidade.

Não questiona, por isso, a recorrente o decidido quando entendeu que sendo a citação uma formalidade do processo de execução, só neste poderá ser arguido o conhecimento da sua eventual nulidade, não constituindo fundamento de oposição, pois que havia a oponente alegado na P.I. que, quer a nota de citação quer a certidão a ela

junta, não continham os fundamentos de facto e de direito que suportam a decisão de instaurar a execução contra a oponente.

E, conforme sustenta o EMMP, não podem os presentes autos de oposição ser convalidados para processo de impugnação pois que datando o registo da liquidação de 3-3-1997 (fls. 15) não foi aquela instaurada no prazo de 90 dias a que se reporta o artº 123º do CPT já que a mesma deu entrada no dia 3-7-97, conforme resulta de fls. 1 e 2 dos presentes autos.

Resta, por isso, apreciar a restante matéria levada às conclusões das alegações e que se prende com as questões anteriormente enunciadas.

E, por isso, importa saber se ocorre contradição entre o despacho de fls. 34 e a sentença recorrida.

Este despacho é do seguinte teor "uma vez que dos fundamentos alegados na petição inicial só a invocada prescrição é susceptível de apreciação em sede de oposição, julgo dispensável a produção de prova".

Acrescenta a recorrente que naquele despacho, por se ter entendido que a prescrição era o único fundamento que podia ser conhecido em sede de oposição, foi dispensada a produção de prova testemunhal enquanto que na decisão recorrida se entendeu que a matéria invocada como prescrição consubstancia caducidade, pelo que devia ter sido alegada em sede de impugnação judicial.

O que o mencionado despacho decidiu de relevante foi julgar dispensável a produção de prova pelo que se torna irrelevante e eventual existência da questionada contradição.

Saber se os fundamentos alegados na petição inicial integram prescrição ou caducidade é questão de qualificação jurídica que o tribunal pode apreciar de fundo não ficando impedido de enquadrar a situação factual num ou noutro dos institutos, não podendo afirmar-se existir caso julgado sobre tal qualificação ou enquadramento jurídico.

E na situação dos autos havia a ora recorrente afirmado nos arts. 3º e 4º da petição que "ao abrigo do Regulamento (CEE) nº 2913/92 - artº 96 e do Regulamento de aplicação (CEE) nº 2454/93 - artº 374, a cobrança dos direitos e demais imposições só podem ser efectuadas até um ano desde o registo do T1" pelo que considerando que o T1 nº 300043 está datado de 15-01-96 encontra-se já esgotado o prazo legal para a cobrança, excepção que se invoca com as legais consequências" para acrescentar nas alegações do presente recurso que o prazo do art.º 374º do Regulamento (CEE) 2454/93 é de prescrição e não de caducidade.

A sentença em apreciação havia entendido que se integrava tal matéria no instituto da caducidade pelo que respeitando à legalidade do acto tributário da liquidação só podia ser conhecida em sede de impugnação.

E para a apreciação da situação dos presentes autos torna-se irrelevante determinar se estamos perante uma situação de caducidade do direito à liquidação, se perante uma situação de prescrição da dívida exequenda ou se perante uma qualquer excepção como a recorrente a havia qualificado no artº 4º da petição inicial.

Com efeito o artº 374º do Regulamento (CEE) nº 2454/93 tem como sujeito passivo quer no primeiro quer no segundo parágrafo o fiador.

Na situação concreta dos presentes autos a dívida foi liquidada à recorrente como responsável principal conforme se escreveu na notificação de fls. 14 e conforme é assumido pela recorrente no antepenúltimo parágrafo de fls. 4.

O mesmo resulta do registo da liquidação de fls. 17 que foi emitido em nome da recorrente.

E o responsável principal é, nos termos do artº 96º, n.º 1, do Regulamento (CEE) nº 2913/92, o titular do regime de trânsito comunitário externo.

Como tal e segundo o mesmo preceito, compete-lhe apresentar as mercadorias intactas na estância aduaneira de destino no prazo prescrito, respeitando as medidas de identificação tomadas pelas autoridades aduaneiras e respeitar as disposições relativas ao regime de trânsito comunitário.

Ainda segundo o nº 2 do mesmo preceito legal, sem prejuízo das obrigações do responsável principal referidas no nº 1, o transportador ou do destinatário das mercadorias, que receba as mercadorias sabendo que as mesmas se encontram em regime de trânsito comunitário, é igualmente obrigado a apresentar as mercadorias intactas na estância aduaneira de destino no prazo fixado, respeitando as medidas de identificação tomadas pelas autoridades aduaneiras.

Do exposto resulta que à situação concreta dos autos, perante a alegação da oponente e perante a notificação que lhe foi efectuada, não lhe podia ser aplicado o regime do fiador previsto naquele artº 374º do Regulamento (CEE) nº 2454/93 que se aplica ao fiador quando a oponente responde como responsável principal.

Do exposto resulta que, ainda que por motivos não totalmente coincidentes, não merece provimento o presente recurso.

4. Termos em que se acorda em negar provimento ao presente recurso.

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

Lisboa, 30 de Abril de 2002. — *António Pimpão* (relator) — *Mendes Pimentel* — *Vitor Meira*.

Acórdão de 30 de Abril de 2002.

Assunto:

Recurso per saltum matéria de facto. Incompetência do S.T.A. Competência do T.C.A.

Doutrina que dimana da decisão:

Questionando-se, nas conclusões do recurso per saltum, matéria de facto, é de concluir pela incompetência, em razão da hierarquia, do S.T.A. e pela competência do T.C.A. para daquele conhecer.

Recurso nº 26 831, em que são recorrentes Fernando dos Remédios Cardoso e outro e recorrida a Fazenda Pública. Relator, o Ex.^{mo} Juiz Cons.^o Dr. Fonseca Limão.

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

Fernando dos Remédios Cardoso, inconformado com o despacho, a fls. 147 e seguintes, do M^o Juiz do T.T. de 1.^a Instância da Guarda, que lhe indeferiu liminarmente de anulação de venda de bens, formulado a fls. 96, daquele interpôs recurso para este S.T.A., terminando as suas alegações com a formulação de um quadro conclusivo onde, para além do mais, afirma:

“O recorrente tem manifestamente, por força da sua posição e qualidades jurídicas derivadas do facto registado em 23/12/93, e de resto há muito definitivamente convertido em interesse directo e não meramente indirecto ou reflexo, sendo incontroverso que a decisão da RFVNFC que validou a anulação e ordenou a adjudicação do bem em causa, prejudicou o seu direito de posse e da já consolidada propriedade sobre o mesmo bem, pelo que a sua legitimidade para apresentar o pedido de anulação é, salvo o devido respeito, inatacável (conclusão 12).

Todavia, a sentença recorrida, sob a al. d) do probatório, estabeleceu o seguinte:

“Em 23 de Dezembro de 1993 (escreveu-se, por lapso, 1994), mediante a apresentação nº 1, foi feita a inscrição ”provisória por natureza [alínea g) do n.º 1 e nº3] da aquisição do dito prédio a favor de Fernando dos Remédios Cardoso, casado sob o regime de comunhão de adquiridos com Lúcia Maria da Conceição Cardoso,” por dação em cumprimento”.

E, mais adiante, afirma:

“No entanto, esse registo, que, como resulta das alíneas b) e e) dos factos provados, foi efectuado seis dias após a data da penhora e provisoriamente, por falta de título da dação um pagamento que invocaram (como resulta da referência à alínea g) do nº 1 feita na respectiva inscrição matricial e que, com é obvio, se reporta ao artº 92º do Código do Registo Predial (CRP), o que significa que nem sequer constitui presunção de que o direito existe e pertence ao titular inscrito (cfr. *a contrario* o artº 7º do CRP) , não tem como efeito cumprir a falta de reinvidicação”.

Perante este quadro, o relator, por despacho de fls. 179, propendeu a declarar este S.T.A. incompetente para o conhecimento do recurso, por não ter, por exclusivo fundamento, matéria de direito, porquanto, na conclusão 12, se afirma que a referida inscrição foi convertida em definitiva, sendo certo que a peça recorrida a teve como provisória por natureza.

Notificadas as partes para, a este efeito, se pronunciarem, apenas o fez o recorrente, afirmando que o recurso tem por exclusivo fundamento matéria de direito.

O Ex.^{mo} Magistrado do M^o P^o, junto deste S.T.A., convergiu com o entendimento do relator.

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

Como é sabido e decorre dos arts. 676º, 684º e 690º do C.P.Civil, o âmbito dos recursos é delimitado pelas respectivas conclusões, sendo

que estas são proposições sintéticas em que se condensam os fundamentos daqueles.

Confrontando-se a peça recorrida com a conclusão 12, desde logo resulta que nesta apenas se estabeleceu que a dita inscrição foi, por natureza, provisoriamente efectuada, sendo certo que o recorrente afirma que, há muito foi convertida em definitiva.

Ora, a questão de saber se tal inscrição veio a ser convertida em definitiva logra enquadramento no domínio factual, pois que se trata de captar uma ocorrência da vida real que em nada se prende com a interpretação e aplicação da lei.

E, no ponto, não vale invocar, como o fez o recorrente, o texto dos arts. 5º, nº 1, e 6º, nº 3, do CRP., aquele relativo à oponibilidade a terceiros e este à prioridade do registo.

Na verdade, o que agora está em causa não é determinar a eficácia em relação de terceiros do facto registado nem as consequências extrair da prioridade do registo provisório convertido em definitivo.

Trata-se apenas de saber se tal registo foi ou não convertido em definitivo e esta é uma questão que, por se situar no plano dos factos, escapa aos poderes de cognição deste S.T.A., como vimos.

Significa isto que o recurso não tem por exclusivo fundamento matéria de direito, o que, face ao disposto nos arts. 21º,n.º 4. 32º, nº 1, al. b), 39º e 41º, nº 1, al. a), do E.T.A., determina a incompetência deste S.T.A. para o conhecimento do recurso, o qual, assim, deve ser conhecido pelo T.C.A.

Termos em que se acorda em declarar incompetente, em razão da hierarquia, este S.T.A., para o conhecimento do recurso, sendo, para tanto, competente, o T.C.A., pela Secção de Contencioso Tributário.

Custas pelo recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 90 euros e a procuradoria em 40%.

Lisboa, 30 de Abril de 2002. — *João Plácido da Fonseca Limão* (relator) — *Benjamim Rodrigues* — *Lúcio Barbosa*.

Acórdão de 8 de Maio de 2002.

Assunto:

Embargos de terceiro. Tempestividade.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — Já à face da redacção original do n.º 3 do artigo 237º do CPPT era de entender que o prazo para a dedução de embargos de terceiro era de contar, também, a partir da data do conhecimento da ofensa.
- 2 — Nos embargos de terceiro a penhora levada a cabo em execução fiscal, recaí sobre a embargada Fazenda Pública o ónus da alegação e prova de que tal conhecimento por banda do embargante ocorreu em data anterior aos trinta dias que antecederam a da apresentação da petição de embargos - artigo 343º, n.º 2, do Código Civil.

3 — Não tendo, fora de qualquer dúvida, correspondido a FP a tal ónus, de concluir é pela tempestividade dos embargos.

Recurso nº 17/02-30. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrida: Mundileasing - Sociedade de Locação Financeira, SA; Relator: Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Mendes Pimentel.

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

A Fazenda Pública recorre da sentença do TT de 1ª Instância de Braga que julgou procedentes estes embargos de terceiro, deduzidos por MUNDILEASING - Sociedade de Locação Financeira, SA, contra a penhora de que, em 06.IV.2001, foram alvo duas máquinas de bordados que alega serem propriedade sua, exercendo possa das mesmas através da locatária executada.

Remata a atinente alegação de recurso com as seguintes conclusões:

1 - O articulado do art. 237º do CPPT não engloba o prazo de 30 dias a partir do conhecimento do acto ofensivo da posse ou direito;

2 - Só por mero lapso de escrita se pode entender a menção na fundamentação legal do n.º 2 do artigo 237º do CPPT;

3 - Ainda que se entenda que a menção seja o n.º 3, este não insere em si prazo a contar da data do conhecimento;

4 - O artigo 343º, n.º 2, do CC não é aplicável ao caso concreto, já que não foi a AF que invocou a data do conhecimento, nem o próprio embargante, e no caso concreto não é a AF o réu;

5 - Onde o legislador não distinguiu não compete ao intérprete distinguir;

6 - A recusa da norma não está legalmente justificada, quer com a inconstitucionalidade, quer por violar direito dos contribuintes, quer por violar o princípio da igualdade;

7 - Tendo os embargos sido deduzidos em 06.VI.2001 e a penhora dos bens ocorrido em 06.IV.2001, está ultrapassado o prazo estabelecido no n.º 3 do artigo 237º do CPPT.

Contra-alegando, a Rcd.^a MUNDILEASING conclui:

I - A embargante deduziu os embargos em tempo, pois fê-lo antes de decorridos 30 dias a partir da data em que teve conhecimento do acto ofensivo.

II - O disposto no n.º 3 do artigo 237º do CPPT, a ser entendido como excluindo a possibilidade de deduzir os embargos no prazo de 30 dias após tomar conhecimento do acto é inconstitucional.

III - A sentença recorrida é a única possível e justa face aos factos apresentados, não enfermando de qualquer vício, nem violando qualquer disposição legal.

A distinta PGA emitiu douto parecer no sentido do não provimento do recurso.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

Mostra-se assente a seguinte factualidade:

A) A penhora data de 06.IV.2001, tendo a petição inicial deste processo dado entrada em 06.VI.2001;

B) Na execução pendente contra FRANCIANA - Bordados, L.^{da}, foram, em 06.IV.2001, penhoradas as máquinas de bordados identificadas nas verbas n.ºs 1 e 3 do auto de penhora;

C) Estas foram adquiridas pela embargante em 17.III.97 e locadas à executada em 14.III.97;

D) Por carta registada em 04.I.2000, a embargante resolveu aquele contrato de locação;

E) A embargante não interveio no processo de execução.

Exposto o quadro factual disponível, cabe referir que a questão decidida é a da tempestividade dos presentes embargos de terceiro.

Nas datas da efectivação da penhora e da apresentação da petição de embargos, dispunha assim o artigo 237º do CPPT:

1 - Quando o arresto, a penhora ou qualquer outro acto judicialmente ordenado de apreensão ou entrega de bens ofender a posse ou qualquer outro direito incompatível com a realização ou o âmbito da diligência, de que seja titular um terceiro, pode este fazê-lo valer por meio de embargos de terceiro.

2 - Os embargos são deduzidos junto do órgão da execução fiscal.

3 - O prazo para dedução de embargos de terceiro é de 30 dias contados desde o dia em que foi praticado o acto ofensivo da posse ou direito, mas nunca depois de os respectivos bens terem sido vendidos.

Contrariamente ao que sucedia no Código de Processo Civil (artigo 353º, n.º 2) e no Código de Processo Tributário (artigo 319º, 2), não se previa neste n.º 3 a possibilidade de contagem do prazo a partir da data em que o embargante teve conhecimento da ofensa.

Como bem nota o doutor Jorge Lopes de Sousa no seu *Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado*, 3ª edição, pp. 837-838, “ao não se admitir, na redacção inicial do n.º 3 do artigo 237º, que, antes da venda dos bens, o interessado que tivesse conhecimento da ofensa do seu direito há menos de trinta dias pudesse deduzir embargos de terceiro, estava a restringir-se, desnecessária e injustificadamente, o direito fundamental de acesso aos tribunais para defesa de um direito análogo a um direito fundamental, lesado por um acto da administração tributária, o que era incompatível com o preceituado nos arts. 17º, 18º, n.º 2, 20º, n.º 1, e 268º, n.º 4, da CRP.

No mínimo, seria de admitir, ao interessado que ignorava a ofensa do direito, a dedução de embargos após o referido prazo de trinta dias, invocando justo impedimento, nos termos gerais previstos no art. 146º do CPC, desde que interpretado com o alcance de não ter de praticar o acto imediatamente após ter tido conhecimento da ofensa, mas logo que tenha reunido os elementos necessários para o praticar.

De qualquer forma, não se podia considerar justificado, sem que haja um interesse relevante que se possa contrapor ao direito do embargante defender judicialmente os seus direitos, que o terceiro que tardiamente tivesse conhecimento da ofensa do seu direito não pudesse dispor de um prazo idêntico ao que é concedido à generalidade das outras pessoas para a dedução de embargos.

Na verdade, se o prazo de trinta dias é fixado na lei, é porque é considerado necessário para um eficaz exercício do direito de defesa judicial dos direitos ofendidos, não podendo aceitar-se que, sem uma justificação aceitável, se conceda um prazo menor.

Por isso, já à face da redacção inicial daquele n.º 3 do art. 237º se deveria entender que o prazo se contaria a partir do conhecimento da ofensa. A entender-se de forma diferente, aquele 237º, n.º 3, inicial, seria materialmente inconstitucional, como entendeu o Tribunal Constitucional, com fundamento em violação do artigo 20º da CRP, nos acórdãos n.ºs 468/01 e 469/01, de 24-10-2001, proferidos nos recursos n.ºs 191/01 e 192/01”.

Ao que não foi insensível o legislador, que, pela Lei 109-B/2001, de 27 de Dezembro, introduziu naquele n.º 3 a seguinte redacção:

O prazo para dedução de embargos de terceiro é de 30 dias contados desde o dia em que foi praticado o acto ofensivo da posse ou direito ou daquele em que o embargante teve conhecimento da ofensa, mas nunca depois de os respectivos bens terem sido vendidos.

Na sentença recorrida não se dá como provada a data em que o conhecimento da ofensa ocorreu.

Segundo o artigo 343º, n.º 2, do Código Civil, *nas acções que devam ser propostas dentro de certo prazo a contar da data em que o autor teve conhecimento de determinado facto, cabe ao réu a prova de o prazo já ter decorrido, salvo se outra for a solução especialmente consignada na lei.*

No processo de embargos de terceiro, o embargante é Autor e o embargado Réu.

Na sentença recorrida, com apoio nesta norma, entendeu-se - e bem “que era da FP o ónus de demonstrar a data desse conhecimento, . . . , ónus não satisfeito, . . . , impondo-se, assim, concluir pela tempestividade dos embargos . . .”

Na verdade, na falta de alegação e prova de que a petição tenha sido apresentada intempestivamente, tem de valorar-se a dúvida sobre esse ponto contra o embargado, (sobre quem recai, efectivamente, tal ónus), e não contra a embargante.

Pelo exposto, improcedem todas as conclusões da alegação da recorrente, reparo algum havendo, pois, a fazer no ponto em apreço, à sentença *sub judicio*.

Termos em que se acorda, negar provimento ao recurso, confirmando-se a proclamada tempestividade dos presentes embargos de terceiro.

Sem custas - artigo 2º da Tabela.

Lisboa, 8 de Maio de 2002. — *Mendes Pimentel* (relator) — *Vitor Meira* — *Baeta de Queiroz*.

Acórdão de 8 de Maio de 2002.

Assunto:

Erro imputável aos serviços. Dever de obediência ao direito comunitário.

Doutrina que dimana da decisão:

Há erro imputável aos serviços quando uma conservatória do registo comercial não desaplica uma norma nacional que seja contrária a uma norma de direito comunitário que, por natureza, é de hierarquia superior. As directivas providas de efeito directo são para serem respeitadas por todos os serviços do Estado, pois os cidadãos não têm culpa de os funcionários não cumprirem com o direito comunitário.

Recurso nº 115/02-30 em que são recorrente a Fazenda Pública e recorrida a SONAE INVESTIMENTOS, SGPS, SA. Relator, Ex.^{mo} Juiz Cons.º Dr. Almeida Lopes.

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

Com fundamento em violação da CRP e do direito comunitário por parte da norma de incidência, SONAE INVESTIMENTOS, SOCIEDADE GESTORA DE PARTICIPAÇÕES SOCIAIS, S.A., com sede no lugar de Espido, Maia, deduziu impugnação judicial contra o acto de liquidação de emolumentos do registo comercial praticado pela Conservatória do Registo Comercial do Porto, no montante de 29.996.500\$00, pago em 8.9.99.

Por sentença de fls. 418 e seguinte, o Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto julgou a impugnação procedente e anulou o acto de liquidação.

Não se conformando com a sentença, dela recorreu a Fazenda Pública para este STA, tendo apresentado as suas alegações de fls. 431 e seguintes, nas quais conclui que a sentença não deveria ter condenado a Fazenda a pagar juros indemnizatórios pelo facto de não haver erro imputável aos serviços.

A impugnante contra-alegou, sustentando sentença recorrida.

Neste STA, o M.ºP.º emitiu douto parecer nos termos do qual se deve negar provimento ao recurso.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir a questão de saber se houve ou não erro imputável aos serviços.

Está em causa uma liquidação de emolumentos do registo comercial, que o tribunal anulou por haver violação da lei comunitária por parte da lei portuguesa.

A liquidação é de 8.9.99 Ao tempo estava em vigor o art. 43.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária que ainda se mantém em vigor nos termos do qual há lugar ao pagamento de juros indemnizatórios quando houver erro imputável aos serviços.

Erro imputável aos serviços é qualquer erro, de facto ou de direito, que cause um prejuízo ao contribuinte, que pagou e não tinha de pagar.

Serviços são todos os serviços de Estados legislativos, administrativos ou judiciais e não apenas a repartição que praticou o acto ilegal.

O Estado, por meio dos serviços respectivos, é obrigado a cumprir o direito comunitário. Se o Estado contiver na sua ordem jurídica uma norma que seja contrária a outra provinda do direito comunitário, os serviços do Estado, quaisquer que eles sejam, são obrigados a aplicar a norma comunitária e a desaplicar a norma nacional contrária. Isto por força do princípio da aplicabilidade directa e do primado do direito comunitário sobre o direito nacional dos Estados membros.

Se uma Directiva comunitária gozar de efeito directo, todos os serviços do Estado normativos ou executivos tem de dar o efeito directo a essa Directiva. Os cidadãos não tem culpa de o Estado não cumprir com as suas obrigações internacionais. E o mero funcionário não pode dizer que não teve culpa pela violação do direito comunitário, pois esse funcionário pertence ao Estado, do qual depende e em nome do qual actua. De contrário, o contribuinte ficava indefeso perante essa mítica figura do Estado, que não se vê mas que está em todo o lado.

O direito comunitário é para respeitar por todos os funcionários e agentes do Estado, pois este tem o dever de solidariedade comunitária, pois esse é o seu dever. Não basta que um Estado se diga de Direito para que realmente o seja. É preciso que os actos do Estado sejam actos conformes ao Direito, seja ele nacional, internacional ou comunitário.

Por estas razões, não procede a argumentação da Fazenda Pública de que não houve erro imputável aos serviços. Houve erro, como o reconheceu o Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias, verdadeiro guardião do Direito Comunitário.

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

Sem custos.

Lisboa, 8 de Maio de 2002. — José Joaquim Almeida Lopes (relator) — António Pimpão — Mendes Pimentel.

Acórdão de 8 de Maio de 2002.

Assunto:

Juros indemnizatórios. Erro imputável aos serviços.

Doutrina que dimana da decisão:

Tendo a liquidação sido praticada com erro de direito imputável à entidade que efectuou a liquidação e ocorrendo pagamento da dívida tributária tem o impugnante direito a juros indemnizatórios, nos termos do art. 43º da LGT.

Recurso nº 124/02, em que são recorrente a Fazenda Pública e recorrida a SONAE COM, SGPS, S. A.; Relator, Ex.^{mo} Juiz Cons.^o Dr. António Pimpão.

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

1. O ERFPP recorre da sentença que, no Tribunal Tributário de 1.ª Instância do Porto, 1º Juízo, 1.ª Secção, julgou procedente a impugnação da liquidação de emolumentos e ordenou a restituição da quantia liquidada acrescida de juros legais nos termos do art. 24º do CPT.

Alegou formulando as seguintes conclusões:

1. Inexistindo no processo quaisquer indícios da existência de erro imputável ao serviço - foi aplicada correctamente a Tabela de Emolumentos Notariado -, inexistente qualquer obrigação de indemnizar.

2. Não deve por isso haver qualquer condenação da entidade liquidadora no pagamento de juros indemnizatórios à impugnante com fundamento na mera anulação da liquidação, uma vez que o erro de interpretação «in casu», melhor se dirá, de cumprimento do estritamente estabelecido nos artigos 1º, n.º 2, alínea j), 4º, 5º, 14º e 22º da Tabela de Emolumentos do Notariado, aprovada pela Portaria

n.º 996/98, de 25/11, e do art. 52º da Lei n.º 127-B/97, de 20-12, não constancia de *per si* qualquer erro imputável aos serviços.

3. Os juros previstos nos artigos 24º do CPT, 61º do CPPT e 43º da LGT, que a douta decisão aplicou directa e automaticamente, correspondem a uma concretização do direito de indemnização previsto no artigo 22º da Constituição da República Portuguesa, que consagra um princípio da responsabilidade assente na prática de actos ilícitos e culposos.

4. Como se decidiu no Acórdão da Secção de Contencioso Tributário do Venerando Supremo Tribunal Administrativo, de 16-05-2001, tirado no rec. n.º 25863 «...um pedido de condenação da Fazenda no pagamento de juros indemnizatórios terá de ser um verdadeiro pedido contra a Fazenda, a fim de esta poder usar do contraditório. O contribuinte tem de alegar e provar ter havido erro imputável aos serviços, como a lei exige.».

5. A sentença recorrida violou os artigos 1º, n.º 2, alínea j), 4º, 5º, 14º e 22º da Tabela de Emolumentos do Notariado aprovada pela Portaria n.º 996/98, de 25/11, o artigo 52º da Lei n.º 127-B/97, de 20/12, o artigo 24º do CPT, o artigo 61º do CPPT, o artigo 43º, n.º 1, da LGT e o artigo 22º da Constituição da República Portuguesa.

A recorrida entende que deve negar-se provimento ao recurso pois que o erro imputável aos serviços consistirá apenas no facto de haver sido liquidado tributo indevido pretendendo o legislador não só a restituição do ilegalmente cobrado como ainda ressarcir os danos resultantes da não utilização pelo particular da quantia em causa, durante o tempo em que o Estado a manteve ilicitamente em seu poder.

O EMMP entende que o recurso não merece provimento de acordo com jurisprudência uniforme deste STA.

2. A sentença recorrida fixou o seguinte quadro factual:

a) Em 3-11-99 a impugnante pagou no 6º Cartório Notarial do Porto, a quantia de 15.000.000\$00, nos termos do art. 5º da Tabela de Emolumentos do Notariado - cfr. fls. 16.

3. Não questiona a recorrente FP a sentença na parte em que anulou a liquidação dos emolumentos indicados já que apenas discute a legalidade da declaração de que são devidos juros legais.

Sustenta, em síntese, que inexistindo, no processo, quaisquer indícios da existência de erro imputável ao serviço, pois que apenas foi aplicada correctamente a Tabela de Emolumentos do Notariado, não ocorreria obrigação de indemnizar. Por isso não deveria haver qualquer condenação da entidade liquidadora no pagamento de juros indemnizatórios à impugnante com fundamento na mera anulação da liquidação, uma vez que o erro de interpretação *in casu*, melhor se dirá, de cumprimento do estritamente estabelecido nos mencionados preceitos normativos não consubstancia, por si só, qualquer erro imputável aos serviços.

Estabelece o art. 43º, n.º 1 da LGT, que “são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido”.

Conforme escrevem Diogo Leite de Campos, Benjamim Rodrigues e Jorge de Sousa, *LGT*, 1999, p. 141, o erro imputável aos serviços que operaram a liquidação fica demonstrado quando procederem a reclamação graciosa ou a impugnação dessa mesma liquidação.

Como escreve Jorge de Sousa, *CPPT Anotado*, 2.ª edição, p. 307 e 308, em anotação ao artº 61º, os juros indemnizatórios, tal como

os compensatórios, destinam-se a compensar o contribuinte pelo prejuízo provocado por um pagamento indevido de uma prestação tributária e enquadram-se na teoria da responsabilidade civil extra contratual a qual tem assento constitucional no artº 22º da CRP.

São seus requisitos, conforme escreve o mesmo autor, *obra citada*, p. 309,

- que haja um erro num acto de liquidação de um tributo;
- que ele seja imputável aos serviços;
- que a existência desse erro seja determinado em processo de reclamação graciosa ou de impugnação judicial;
- que desse erro tenha resultado o pagamento de uma dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

Nos presentes autos não discute a recorrente estes dois últimos requisitos pois que centra a sua discordância nos dois primeiros ou seja na existência de erro no acto tributário da liquidação e que o mesmo seja imputável aos serviços já que até afirma que a Administração Fiscal se limitou a cumprir as normas que identifica e que levaram à exigência de emolumentos que a sentença recorrida veio a entender que violam o direito comunitário.

Resta, por isso, verificar se ocorre ou não tal erro e se o mesmo é ou não imputável aos serviços da Administração Fiscal.

O mencionado art. 43º da LGT refere-se apenas ao erro imputável aos serviços e não distinguindo é manifesto que abrange quer o erro de facto quer o erro de direito ou seja o erro sobre os pressupostos de facto e o erro sobre os pressupostos de direito.

E na situação concreta dos presentes autos a Administração estava obrigada não só a dar cumprimento às normas que identifica como ainda às normas comunitárias e em caso de colisão entre umas e outras às que à situação concreta devessem ser aplicadas.

A Administração Tributária devia ter acatado estas e não aquelas tendo, por isso, actuado com erro sobre os pressupostos de direito, na liquidação dos emolumentos. Actuou, assim, com erro ao aplicar as normas internas, desapplicando as normas comunitárias que ao caso seriam as adequadas conforme entendeu a sentença em apreciação.

E este erro é imputável aos serviços, entendidos estes em sentido global, como se escreveu no Ac. deste STA, de 28-11-01, Rec. 26.405, citando Freitas do Amaral, *Direito Administrativo*, vol. III pag. 503.

Ainda conforme escreve Jorge de Sousa, *CPPT Anotado*, 2.ª edição, p. 3012, e 3.13, em anotação ao art. 61º, "A Administração Tributária tem deveres genéricos de actuação em conformidade com a lei (arts. 266º, nº 1, da CRP e 55º da LGT) pelo que, independentemente da prova da culpa de qualquer das pessoas ou entidades que a integram, qualquer ilegalidade não resultante de uma actuação do sujeito passivo, será imputável a culpa dos próprios serviços" a qual "está, em regra conexcionada com a própria prática de uma liquidação ilegal e, por isso, ilícita" pois que "quando uma determinada conduta constituiu um facto que, à face da lei, é qualificável como ilegal, deverá fazer-se decorrer da constatação da ilegalidade, a existência de culpa, por ser algo que, em regra, se liga ao próprio carácter ilícito do facto, só sendo de a afastar se se demonstrar que ela, no caso, não ocorre".

Como se escreveu no Ac. deste STA de 17-01-01, Rec. 23.308, da anulação do acto impugnado resulta que o mesmo foi praticado por erro de direito imputável à entidade liquidadora e que do mesmo resultou o pagamento da dívida tributária indevida tendo, por isso, a impugnante direito aos questionados juros indemnizatórios.

Ocorrendo o indicado erro do qual resultou a ilegalidade da liquidação impugnada, com o indevido pagamento, são devidos os referidos juros indemnizatórios tal como decidiu a sentença em apreciação.

Improcede, nos termos expostos, o recurso.

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

Sem custas.

Lisboa, 8 de Maio de 2002. — *António Pimpão* (relator) — *Mendes Pimentel* — *Vitor Meira*.

Acórdão de 8 de Maio de 2002.

Assunto:

Recurso per saltum para o STA. Competência. Matéria de facto.

Doutrina que dimana da decisão:

Afirmando o recorrente, nas conclusões das alegações de recurso para o Supremo Tribunal Administrativo (STA), factos que o tribunal tributário de 1ª instância não considerou provados, fazendo assentar neles a sua pretensão, o recurso interposto da decisão deste Tribunal não tem exclusivo fundamento em matéria de direito, pelo que competente para o apreciar não é o STA, mas o Tribunal Central Administrativo.

Recurso n.º 189/02, em que são recorrente Amadeu Ramos Vicente e recorrida a Fazenda Pública. Relator, o Ex.º Juiz Cons.º Dr. Bae-ta de Queiroz.

1.1. AMADEU RAMOS VICENTE, residente em Cernache do Bon-jardim, recorre do despacho do despacho do M.º Juiz do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Castelo Branco que, na impugnação judicial de liquidação adicional de imposto sobre o valor acrescentado, julgou sem efeito quanto fora praticado pela sua Ilustre Mandatária Judicial, por insuficiência de procuração.

Formula as seguintes conclusões:

“a)

A 29/8/2001 o impugnante deu entrada da petição de impugnação na Repartição de Finanças da Sertã.

b)

A mesma estava identificada com o número da Repartição de Fi-nanças, Proc. Contra-Ordenação n.º 600033.9/01.

c)

Estando dirigida ao Ex.º Sr. Chefe da Repartição de Finanças da Sertã e Ex.º Senhor Juiz de Direito do Tribunal Tributário de Castelo Branco nos termos do art. 103º do C.P.P.T., respectivamente.

d)

Na petição de impugnação o impugnante protestou juntar procuração em 15 dias a ratificar o processado.

e)

O que fez no dia 3/9/2001 na Repartição de Finanças da Sertã.

f)

Até aquela data o único número de processo conhecido era o de contra-ordenação identificado na petição de impugnação.

g)

Por despacho de fls... foi o impugnante notificado para juntar procuração a ratificar o processado.

h)

Em tal despacho não constava que já se encontrava procuração junta e que aquela era insuficiente, nem era inteligível o despacho na parte que refere (com se por actual instrumento, ratificação do processado).

i)

O que levou o impugnante a juntar aos autos apenas comprovativo da junção da procuração na Repartição de Finanças da Sertã.

j)

A data da procuração é posterior à entrada da petição e refere o único processo identificado que é o de Contra-Ordenação.

l)

Pelo que o acto praticado pela mandatária na Repartição de Finanças da Sertã ratificou todo o processado.

m)

Só não juntou outra procuração, porque o despacho não referia que a já junta era insuficiente, o que levou a mandatária do impugnante a pressupor que nenhuma procuração já tinha chegado aos autos.

n)

Uma vez que a petição é entregue na Repartição de Finanças, e esta Repartição remete para o Tribunal Tributário.

o)

Sempre poderia dar-se o caso de o processo já ter sido remetido ao Tribunal Tributário quando deu entrada a procuração.

p)

Pelo que o acto praticado pela mandatária do impugnante, o Tribunal *a quo* deveria dar por ratificado todo o processado.

q)

Sendo certo que a petição de impugnação é consequência do processo de contra ordenação, e mais nenhum acto foi praticado no presente processo que não a impugnação.

Pelo que, deve ser dado provimento ao presente recurso e o despacho de fls. 33 ser substituído por outro que admita a procuração a ratificar o processado ou caso assim não se entenda e uma vez que o Tribunal a quo no despacho de fls. 18 não especificou já existir procuração mas insuficiente.

Ser o impugnante notificado para juntar nova procuração que especifique concretamente para ratificar o processado no processo 14/01 Impugnação judicial”.

1.2. Não há contra-alegações.

1.3. A Ex.^{ma} Procuradora-Geral-Adjunta junto deste Tribunal é de parecer que, não versando o recurso, exclusivamente, matéria de direito, este não é, em razão da hierarquia, o Tribunal competente para o apreciar.

1.4. Notificado deste parecer, o recorrente vem pedir a remessa do processo ao tribunal competente.

1.5. O processo tem os vistos dos Ex.^{mos} Juizes-Adjuntos.

2. O despacho impugnado é deste teor:

“Amadeu Ramos Vicente, id. nos dos autos, residente na Rua dos Pinheiros, Cernache do Bonjardim, contribuinte n.º 152.193.634, veio deduzir a presente impugnação (n.º 14/01 - Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Castelo Branco).

Ao que, perante procuração insuficiente, já que com outorga de poderes apenas para específico processo de contra-ordenação (cfr. fls. 5), foi a sua Ex.^{ma} Mandatária notificada para, em 15 dias, juntar procuração (com, se por actual instrumento, ratificação do processado), sob expressa advertência do disposto no art.º 40º, n.º 2, do CPC (cfr. fls. 18).

Findo o prazo concedido, não ficou regularizada a situação (requerimento entretanto junto apenas remeteu para a procuração considerada insuficiente já inserta nos autos, juntando comprovativo de recepção dessa).

Assim, nos termos do art.º 40º, n.º 2, do CPC, fica sem efeito tudo o que foi praticado pela Ex.^{ma} Mandatária”.

3. Afirma o recorrente, nas conclusões b), e), f), h), j) e m) das suas alegações, que a petição de impugnação “estava identificada com o número da Repartição de Finanças, Proc. Contra-Ordenação n.º 600033.9/01”; que “até aquela data (3/9/2001) o único número de processo conhecido era o de contra-ordenação identificado na petição de impugnação”; que no despacho que o mandou notificar para juntar procuração a ratificar o processado “não constava que já se encontrava procuração junta e que aquela era insuficiente, nem era inteligível o despacho na parte que refere (com, se por actual instrumento, ratificação do processado)”; que “a data da procuração é posterior à entrada da petição e refere o único processo identificado que é o de Contra-Ordenação”; e que “só não juntou outra procuração, porque o despacho não referia que a já junta era insuficiente, o que levou a mandatária do impugnante a pressupor que nenhuma procuração já tinha chegado aos autos”.

São estas afirmações que levam a Ex.^{ma} Procuradora-Geral-Adjunta a entender que a recorrente afirma factos que não vêm estabelecidos na decisão recorrida, razão por que o recurso não tem, aos olhos

daquela Ilustre Magistrada, fundamento exclusivo em matéria de direito, não sendo este o Tribunal hierarquicamente competente para o apreciar.

Vejamos se é como pretende a Ex.^{ma} Procuradora-Geral-Adjunta.

O recorrente pretende que a petição de impugnação deu entrada na repartição de finanças em 29 de Agosto de 2001, quando o carimbo aposto nessa petição tem a data de 30 de Agosto de 2001. Diz que, até 3 de Setembro de 2001, o único número de processo seu conhecido era o da contra-ordenação. Que lhe foi feita notificação para juntar procuração a ratificar o processado, quando o despacho correspondente, de fls. 18, determina a sua notificação para juntar procuração, “com, se por actual instrumento, ratificação do processado”. E que tal foi a razão por que determinou a sua vontade de não juntar ao processo outra procuração.

O recorrente evidencia, deste modo, com o que verteu naquelas transcritas conclusões, a sua divergência com o julgamento sobre a factualidade relativa ao incidente feito pela instância, ao alegar factos por ela não fixados, e que, ainda que se considere tratar-se de meras ocorrências processuais, não são de imediata percepção por este Tribunal, pois o processo não os revela.

E é desses alegados factos que pretende retirar a consequência que persegue: a de que está justificada, à luz deles, a falta sancionada pelo despacho recorrido, não merecendo ela, por força de tais factos, a ditada sanção.

Nestes termos, o recurso não versa, exclusivamente, matéria de direito, e este não é, em razão da hierarquia, o Tribunal competente para o apreciar, face ao estabelecido no artigo 32º, nº 1, alínea b), e 41º, nº 1, alínea a), do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais.

Na verdade, para estabelecer a competência do Tribunal, tudo o que importa é saber se vêm alegados factos diferentes dos fixados pela 1.ª instância, ou por contrários, ou por omissos. Afirmados esses factos, para concluir pela incompetência deste Tribunal não importa a sua relevância, ou dos juízos valorativos sobre eles construídos. Basta que as conclusões das alegações de recurso incluam matéria de facto não coincidente com a fixada na decisão recorrida para que o recurso não verse, exclusivamente, matéria de direito. E, não incidindo, unicamente, sobre matéria de direito, não é este Tribunal, mas o Tribunal Central Administrativo, o competente para apreciar o recurso, face às invocadas disposições legais.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juízes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo, em julgar o Tribunal incompetente, em razão da hierarquia, para apreciar o recurso, por competente ser a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, para onde será remetido o processo, logo que transitado o presente acórdão, conforme antecipadamente requereu o recorrente.

Custas a cargo do recorrente, fixando-se em € 1000 a taxa de justiça e em 50% a procuradoria.

Lisboa, 8 de Maio de 2002. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Benjamim Rodrigues* — *Fonseca Limão*.

Acórdão de 8 de Maio de 2002.

Assunto:

IRS de 1999. DL 202/96, de 23-10.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Por força do Dec.-Lei 202/96, de 23/Out, que adaptou a anterior TNI e estabeleceu, em anexo, as “Instruções Gerais”, passou a ter relevância a “disfunção residual”, em virtude da aplicação de meios de correcção ou compensação, pelo que o coeficiente de capacidade arbitrado tem de corresponder à disfunção residual após aplicação daqueles meios, sem limites máximos de redução dos mencionados coeficientes.*
- 2 — *Podia, por isso, a AF recusar certificado emitido ao abrigo do Dec.-Lei 341/93 e exigir novo atestado nos termos do mencionado DL 202/96, com referência ao IRS de 1999, para que fosse estabelecida a incapacidade ou deficiência ao abri o último diploma legal.*

Recurso n.º 210/02, em que são recorrente Valdemar Lopes Ferreira e recorrida a Fazenda Publica. Relator, Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. António Pimpão.

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

1. Valdemar Lopes Ferreira recorre da sentença que, no Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Braga julgou improcedente a impugnação da liquidação de IRS de 1999 e manteve a respectiva liquidação.

Alegou formulando as seguintes conclusões:

A. O impugnante ora recorrente é legalmente portador de um grau de incapacidade superior a 60 %.

B. A prova de tal grau de incapacidade assenta em atestado médico emitido nos termos legais pelo órgão competente do Estado Português.

C. O que se pretende é que esse atestado seja reconhecido como válido e eficaz em termos probatórios perante outro órgão do mesmo Estado Português.

D. Especialmente pretende-se que assim seja relativamente ao tempo decorrido antes que um qualquer órgão do Estado Português tenha questionado perante o recorrente a validade do seu atestado.

E. O atestado foi já reconhecido como válido para um certo tempo.

F. Não está demonstrado por que razões e a partir de que data concreta terá eventualmente perdido a validade.

G. Assim, o recorrente era legalmente portador de deficiência superior a 60% para efeitos de IRS.

H. A Administração Fiscal não podia processar as liquidações de IRS relativas de a 1999 com desprezo das regras que o CIRS e o EBF prevêem relativamente aos deficientes, estando vinculada a atender, designadamente, ao que dispunham os então arts. 25º, nº 3, e 80º, nº 6, do CIRS, e 44º do EBE.

I. Foram violadas as normas legais referidas no ponto anterior.

J. A liquidação de juros compensatórios não está fundamentada.

K. E não existe efectivamente comportamento do sujeito passivo de que a mesma possa decorrer.

L. Nos termos do art. 77º da LGT as decisões da Administração Fiscal devem ser fundamentadas.

M. Foi violada a disposição referida no ponto anterior.

N. As liquidações de imposto e de juros são ilegais e devem ser anuladas, ao abrigo do art. 102º. do CPT, designadamente das suas alíneas a), c) e d).

O EMMP entende que o recurso não merece provimento nos termos da jurisprudência pacífica e reiterada desta Secção.

2. A sentença recorrida fixou o seguinte quadro factual:

1. O impugnante apresentou tempestivamente a sua declaração de rendimentos para efeitos de liquidação do IRS de 1999, dizendo-se nela portador de invalidez permanente superior a 60%, conforme atestado médico, conhecido da AF, do teor de fls. 41 do processo apenso, provindo aquela invalidez de hipovisão;

2. A AF notificou o impugnante para apresentar novo atestado médico, e, porque ele não o fez, emitiu o despacho de 12.07.2000, de fls. 47 do processo apenso, que fundamenta a liquidação.

3. O impugnante pagou o valor da liquidação em 09.01.2001 informação do serviço de finanças, de fls. 20 e 21.

3. A sentença recorrida julgou improcedente a impugnação pois que os serviços da AF podiam, no contexto deste processo, pôr em causa o atestado médico com base no qual o impugnante quis fazer prova do grau de incapacidade que fizera constar da sua declaração de IRS, posto que aquele, porque datado de 1995, não garantia que o grau de incapacidade que atestava fosse o existente em 31.12.99, data a ter conta para efeitos fiscais, nos termos do art. 14º, n.º 7, do CIRS.

Referiu ainda a sentença recorrida que a liquidação está correctamente fundamentada visto que é com base na lei e não na circular que a declaração do impugnante é alterada e consequentemente é efectuada a liquidação.

Contra o assim decidido insurge-se a impugnante sustentando, em síntese, a validade do atestado médico anteriormente emitido bem como a ilegalidade dos juros compensatórios liquidados e a não fundamentação da liquidação destes.

A questão que importa resolver foi já objecto de diversos acórdãos deste STA podendo consultar-se, entre muitos, os de 17-05-200, Rec. 24.680, de 24-01-2001, Rec. 25711, de 8-11-2000, Rec. 25.485, e de 29-11-2000, Rec. 25548, que seguem jurisprudência majoritária desta Secção.

Entende-se, acompanhando os dois primeiros acórdãos citados que de perto seguiremos, e porque estamos perante IRS referente ao ano de 1999, que são pressupostos da existência de uma deficiência com incapacidade igual ou superior a 60% que a mesma seja devidamente comprovada pela entidade competente nos termos do art. 25º do CIRS e 44º n.º 5, do EBF.

A Lei 9/89, de 2-5, referente às Bases da Prevenção e da Reabilitação e Integração das Pessoas com Deficiência estabeleceu os conceitos de pessoa com deficiência e de reabilitação acrescentando, no seu art. 25º, o dever de o sistema fiscal consagrar benefícios que possibilitem às pessoas com deficiência a sua plena participação na comunidade.

O Dec.-Lei 341/93, de 30/9, que havia aprovado a TNI, reportando-se à avaliação do dano em vítimas de acidentes de trabalho e

doenças profissionais acrescentava, conforme resulta do seu preâmbulo, que o mesmo seria utilizada para outros fins e nomeadamente para efeito dos benefícios fiscais.

Entretanto com a Dec.-Lei 202/96, de 23-10, estabeleceu o legislador o regime de avaliação de incapacidades das pessoas com deficiência para efeitos de acesso às medidas e benefícios previstos na lei.

Pretendeu este diploma legal, como do seu preâmbulo resulta, criar normas específicas para explicitar a competência para a avaliação da incapacidade e criar normas de adaptação da anterior TNI, enquanto não fosse criada uma nova e específica.

De acordo com as "Instruções Gerais" anexas a este diploma legal para a avaliação de incapacidades em deficientes civis passou a só relevar a "disfunção residual" pelo que na fixação da incapacidade deve ser considerada a disfunção que possa ser atenuada pela aplicação de meios de correcção ou compensação como sejam próteses, ortóteses ou outros. Assim o coeficiente de capacidade fixado tem de corresponder à disfunção residual depois da aplicação daqueles meios, sem os limites máximos de redução dos coeficientes previstos na tabela [cfr. n.º 5 al. e)].

Estamos perante alteração significativa que não constava da lei anterior nem da TNI aprovada pelo Dec.-Lei 341/93 pois que nos termos do n.º 5, al. c), das Instruções Gerais quando a função fosse substituída, no todo ou em parte, por prótese, a incapacidade poderia ser reduzida, consoante o grau de recuperação da função e da capacidade de ganho do sinistrado, não podendo, porém, tal redução ser superior a 15%.

Como o atestado a que se reportam os presentes autos foi emitido nestes condicionalismos podia a AF exigir novo atestado no âmbito do DL 202/96 referido.

Com efeito o referido atestado foi emitido sem considerar a possibilidade de correcção da incapacidade pelo que não considerou a eventual disfunção residual depois da aplicação daqueles meios tal como o exigia a posterior legislação anteriormente referida.

Como na sentença em apreciação se escreveu "no caso dos autos, o despacho -fundamento remete (penúltimo parágrafo) para a notificação feita ao impugnante no sentido de provar "continuar a ser detentor de deficiência (...)", o que se compagina com o direito consignado no dito n.º 7 do art. 14º (do CIRS)" pelo que "sendo, assim, está correctamente fundamentada a liquidação, visto que é com base na lei - citado normativo -, e não na famigerada circular, que a declaração da impugnante é alterada, e, consequentemente, efectuada a liquidação, do que resulta, também, ser legal a liquidação de juros compensatórios".

Encontra-se, por isso, fundamentado o acto tributário da liquidação do imposto e dos juros compensatórios o qual teve como pressuposto a não apresentação de novo atestado nos termos das invocadas disposições legais.

Do exposto resulta que não merece censura a sentença recorrida.

4. Termos em que se acorda negar provimento ao recurso e manter a sentença recorrida.

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

Lisboa, 8 de Maio de 2002. — António Pimpão (relator) — Mendes Pimentel — Baeta Queiroz.

Acórdão de 8 de Maio de 2002.**Assunto:**

recurso per saltum para o STA. Competência. Matéria de facto.

Doutrina que dimana da decisão:

Afirmando o recorrente, nas conclusões das alegações de recurso para o Supremo Tribunal Administrativo (STA), factos que o tribunal tributário de 1.ª instância não considerou provados, fazendo assentar neles a sua pretensão, o recurso interposto da decisão deste Tribunal não tem exclusivo fundamento em matéria de direito, pelo que competente para o apreciar não é o STA, mas o Tribunal Central Administrativo.

Recurso n.º 211/02, em que são recorrente o Ministério Público e recorrida a EUROALVES - Importação e Exportação, Comércio Utilidades Domésticas, L.ª Relator, o Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Baeta de Queiroz.

1.1. O **MINISTÉRIO PÚBLICO** recorre do despacho do M.º Juiz do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Leiria que indeferiu liminarmente a reclamação de créditos da Segurança Social apresentada pelo Representante da Fazenda Pública junto daquele Tribunal, por apenso à execução fiscal intentada contra EUROALVES IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO, COMÉRCIO UTILIDADES DOMÉSTICAS, L.ª, com sede em Leiria.

Formula as seguintes conclusões:

1.ª

Quando entrou em vigor o art. 25º do DL 411/91, de 17/10, já existiam normas que atribuíam competência aos representantes da Fazenda Pública para representarem também a Segurança Social nos tribunais tributários;

2.ª

Essas normas eram os arts. 42º, n.º 1, al. c), o art. 329º, n.º 1, al. b) e o art. 331º do CPT;

3.ª

Ao ser declarada a inconstitucionalidade com força obrigatória geral do mencionado art. 25º do DL 411/91, de 17/10 (pelo Ac. do TC n.º 1/96, publicado no D. R. n.º 4/96, I-A Série, de 05/01/96), foram ripristinadas as normas anteriores que haviam sido revogadas por aquele art. 25º;

4.ª

Às normas do CPT acima indicadas correspondem actualmente as dos arts. 15º, n.º 1, al. a), e 243.º do CPPT;

5.ª

O actual regime legal de execução das dívidas à segurança social é o constante do DL 42/2001, de 09/02, (cuja autorização legislativa

foi concedida ao Governo pelo art. 38º da Lei n.º 3-B/2000, de 04/04 - Lei do Orçamento de Estado para 2000);

6.ª

Os processos de execução fiscal instaurados por (ou em que se reclamam) dívidas que a segurança social tenha participado aos órgãos do Ministério das Finanças antes da entrada em vigor do DL 42/2001, de 09/02 (o que ocorreu em 10/08/2001) continuam a correr por esses órgãos;

7.ª

Nesses processos de execução fiscal, continua a ser competente o representante da Fazenda Pública para representar a Segurança Social e reclamar os créditos desta nos tribunais tributários de 1.ª instância (ver o art. 151º do CPPT, correspondente ao art. 237º, n.º 2, do CPT); e

8.ª

Decidindo por forma diferente, o duto despacho recorrido violou o disposto nos arts. 282º, n.º 1 da CRP; 42º, n.º 1, al. c), 237º, n.º 2, 329º, n.º 1, al. b), e 331º do CPT; 15º, n.º 1, al. a), 151º, n.º , e 243º do CPPT, e o art. 17º do DL 42/2001, de 09/02.”

1.2. Não há contra-alegações.

1.3. O Ex.º Juiz sustentou o seu despacho.

1.4. O relator do processo emitiu parecer no sentido de o Tribunal não ser o competente para conhecer o recurso, que não teria exclusivo fundamento em matéria de direito.

1.5. O Ex.º Procurador-Geral-Adjunto junto deste Tribunal, notificado deste parecer, diz nada ter a opor ao entendimento nele expresso, e desde logo pede a remessa do processo ao tribunal que for declarado competente, em caso de o Tribunal se julgar incompetente.

1.6. O processo tem os vistos dos Ex.ºs Juizes-Adjuntos.

2. Conforme se notou no despacho do relator que suscitou a questão da incompetência do Tribunal para conhecer do recurso, nas conclusões 6.ª e 7.ª das suas alegações afirma o recorrente que “os processos de execução fiscal instaurados por (ou em que se reclamam) dívidas que a segurança social tenha participado aos órgãos do Ministério das Finanças antes da entrada em vigor do DL 42/2001, de 09/02 (o que ocorreu em 10/08/2001) continuam a correr por esses órgãos”, e que “nesses processos de execução fiscal, continua a ser competente o representante da Fazenda Pública para representar a Segurança Social e reclamar os créditos desta nos tribunais tributários de 1.ª instância”.

Pretende, pois, o recorrente, que estamos perante um caso em que, antes de 10 de Agosto de 2001, a segurança social participou aos órgãos do Ministério das Finanças a dívida reclamada pelo Representante da Fazenda Pública, reclamação essa sobre que incidiu o despacho recorrido.

É dessa circunstância factual que o recorrente retira a conclusão de que, no caso, o representante da Fazenda Pública continua a ser competente para deduzir a reclamação de créditos, ao contrário do que se decidiu no despacho impugnado - precisamente porque a participação da dívida terá ocorrido antes daquela data.

Este circunstancialismo de facto não foi considerado no despacho em apreço. Nem é revelado pelos elementos que constam do processo,

já que da data da dedução da reclamação - 8 de Outubro de 2001, conforme consta do carimbo de fls. 2 -, não é possível deduzir que a segurança social tenha participado aos órgãos do Ministério das Finanças a dívida reclamada antes de 10 de Agosto anterior.

Deste modo, o recorrente controverte o julgamento sobre a factualidade feito pela instância, invocando factos a que o despacho recorrido não atendeu.

Razão por que não tem o recurso exclusivo fundamento em matéria de direito, e este não é o Tribunal competente para o apreciar, por força do disposto nos artigos 32º, nº 1, alínea b), e 41º, nº 1, alínea a), do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais.

3. Termos em que acordam, em conferência, os juizes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo, em julgar o Tribunal incompetente, em razão da hierarquia, para apreciar o recurso, por competente ser a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, para aonde será remetido o processo, conforme está requerido pelo recorrente, logo que transite em julgado o presente acórdão.

Sem custas.

Lisboa, 8 de Maio de 2002. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Benjamin Rodrigues* — *Fonseca Limão*.

Acórdão de 8 de Maio de 2002.

Assunto:

Fundamentação do acto. Ampliação da matéria de facto.

Doutrina que dimana da decisão:

Remetendo o probatório do acórdão para um relatório no qual se encontra a fundamentação do acto e não estando no processo o referido relatório, carece este Supremo Tribunal Administrativo de elementos de facto que lhe permitam apreciar a questão suscitada de falta de fundamentação do acto, havendo que ampliar a matéria de facto e, em conformidade com ela, o tribunal recorrido julgar de novo a causa tendo em atenção os novos elementos apurados.

Recurso n.º 243, em que são recorrentes Irmãos Melo, L.^{da}, e recorrida a Fazenda Pública. Relator, o Ex.^{mo} Juiz Cons.^o Dr. Vítor Meira.

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

”Irmãos Melo, Sociedade de Carpintaria e Construção Civil, L.^{da}, impugnou no Tribunal Tributário de 1.^a Instância de Viseu a liquidação de juros compensatórios referentes ao IVA de Julho, Agosto e Setembro de 1993.

Por sentença do M.^{mo} Juiz daquele Tribunal foi a impugnação julgada improcedente.

Inconformado com tal decisão recorreu a impugnante para este Supremo Tribunal Administrativo, o qual se julgou incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso. Remetidos os autos ao Tribunal Central Administrativo, considerado o competente, foi negado provimento ao recurso.

Inconformado com o decidido recorreu o impugnante para este Supremo Tribunal Administrativo, formulando as seguintes conclusões:

1.^a - A Administração Fiscal, no caso vertente, recorreu aos métodos indiciários, como resulta, aliás, expressamente do relatório dos serviços de fiscalização, na determinação da matéria colectável na base da qual determinou - sem critério e por forma que se possa considerar inteligível, diga-se de resto - o montante liquidado do imposto IVA.

2.^a - A determinação da matéria colectável fundou-se pretensamente em inexactidões e irregularidades na contabilização das operações da empresa e indícios de que a contabilidade da impugnante não reflectia a sua exacta situação patrimonial e o resultado efectivamente obtido.

3.^a - A recorrente esclareceu, fáctica e juridicamente, no todo das suas alegações, e também já no recurso para a 1.^a Instância, a referida inconstitucionalidade, sendo certo que, por força do artigo 204º da Constituição da República Portuguesa, ”...não podem os Tribunais aplicar normas que infrinjam o disposto na Constituição ou os princípios nela consignados”, razão pela qual o tribunal recorrido violou, nesta parte, o disposto no nº 2 do artigo 660º do C. P. Civil.

4.^a - O acto tributário consubstanciado na nota de liquidação conforme Doc. nº 2 junto com o requerimento inicial de impugnação - não se encontra fundamentado, nem de facto, nem de direito. Do elenco dos factos provados também não resulta que esteja fundamentado o acto tributário.

5.^a - E, por isso, estranho é que o duto acórdão recorrido sustente, com a primeira instância, que essa fundamentação conste do relatório de fls. 1 a 29, o que não pode ser, como é desde logo evidente, uma vez que o autor do acto tributário é o Sr. Director de Serviços, não sendo ele o autor do relatório dos serviços de fiscalização, não resultando dos autos que tenha fundamentado o acto por mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas resultantes desse relatório.

6.^a - Em todo o caso, o Sr. Director de Serviços ao praticar o acto tributário, fê-lo com preterição da competência do Sr. Chefe da Repartição de Finanças para a prática do mesmo.

7.^a - O relatório dos serviços de fiscalização não é mais do que uma mera informação/proposta, que não contém em si a fundamentação do acto tributário.

8.^a - A impugnante não entende que operações levou a efeito a Administração para encontrar o montante de IVA ora impugnado, em face designadamente do ponto 6.2.2.4 do referido relatório, que apresenta um valor de correcção nulo e de lucro tributável de 470.253\$00 (quatrocentos e setenta mil duzentos e cinquenta e três escudos), sendo certo e seguro que, em face dos elementos dos autos, mesmo que conformes com a lei, o montante juros compensatórios de imposto IVA jamais poderia ser aquele que consta da liquidação impugnada.

9.^a - Se fosse de considerar, por mera hipótese, que o acto administrativo se encontra fundamentado, certo é que a impugnante não foi notificada dessa impugnação.

10.^a - E assim sendo, como é, "tal falta de notificação constitui preterição de formalidade ou vício de forma do processo de liquidação, invalidando esta", como decidiu este STA, in *Ac. Doutrinais*, Ano IX, n.º 458, pags. 195 a 207.

11.^a - No entanto, não tendo sido notificada à impugnante a fundamentação do acto tributário, a Administração Fiscal violou, com preterição do direito de audiência prévia, os seus direitos e garantias, tutelados pelos artigos 53º e 54º do CIRC e 268º, n.º 3, da C. R. Portuguesa, como também decidiu este STA, in *Ac. Doutrinais*, Ano XIX, n.º 466, pags. 1275 a 1283.

12.^a - O douto acórdão recorrido violou, assim, por aplicação dos artigos 51º e 52º do CIRC e 82º e segs. do CIVA, o artigo 104º, n.º 2, da C. da R. Portuguesa e o artigo 66º, n.º 2, do C. P. Civil, por não conhecer da questão da inconstitucionalidade suscitada; os artigos 21º do C. P. Tributário, 123º e 125º do C. P. Administrativo e 268º, n.º 3, da C. da R. Portuguesa, por falta de fundamentação do acto tributário; o artigo 52º do CIVA, por preterição de competência; e, na hipótese de se considerar que o acto tributário se encontra fundamentado, os artigos 21º, n.º 2, do C. P. Tributário, 53º do CIRC, 66º do C. P. Administrativo e 268º da C. da R. Portuguesa, por falta de notificação da fundamentação à impugnante.

13.^a - Em todo o caso, dado que a presente liquidação depende da liquidação de IVA do ano de 1993, que foi impugnada autonomamente, os presentes autos deveriam ser suspensos até decisão daquela impugnação, para, assim, se evitar a eventual contradição de julgados, pelo que o Tribunal recorrido violou o disposto no artigo 279º, n.º 1, do C. P. Civil.

Não houve contra-alegações.

Pelo Ex.^{mo} Magistrado do Ministério Público foi emitido parecer no sentido de que se concedesse provimento ao recurso, mandando-se ampliar a matéria de facto porquanto, não estando a fundamentação estabelecida no probatório e não estando apenso o relatório para o qual a sentença parece remeter, não é possível apreciar se o acto está ou não fundamentado.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

No acórdão recorrido vêm fixados os seguintes factos:

1. A impugnante foi notificada em 24 de Julho de 1995 da liquidação de juros compensatórios n.º 95144229, referente aos meses de Julho, Agosto e Setembro do ano de 1993 - fls. 8.

2. Nessa notificação constava que a fundamentação se encontra desenvolvida na nota de liquidação enviada para a Repartição de Finanças - fls. 8.

3. Consta ainda como motivo da liquidação o seguinte "Juros compensatórios calculados nos termos do art. 89º do Código do IVA. A Nota de Liquidação onde constam os respectivos fundamentos pode ser solicitada na Repartição de Finanças competente" - fls. 8.

4. Foi entregue à impugnante a Nota de Liquidação, a pedido da impugnante.

5. Dá-se por reproduzido o teor da Nota de Liquidação de fls. 9.

6. A impugnação foi instaurada em 3.10.95 - fls. 2.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

Como refere o Ministério Público para apreciar as questões suscitadas no recurso, nomeadamente saber se o acto está ou não fundamentado, torna-se necessário saber qual é essa fundamentação. Ora no probatório do acórdão recorrido que se transcreveu, que é idêntico

ao que foi fixado na 1.^a instância, remete-se para a fundamentação que se encontra desenvolvida na nota de liquidação enviada para a repartição de finanças, que todavia não está nos autos, não se sabendo pois em que consiste tal fundamentação. Refere-se mesmo no acórdão que a fundamentação do acto impugnado é a que consta do relatório de fls. 1 a 29 dos autos apensos - que já o não estão - e que o despacho do Director de Finanças se apropria dos fundamentos constantes do relatório mencionado. Assim sendo, não possui este Supremo Tribunal Administrativo os elementos fácticos que lhe permitam apreciar a questão jurídica que lhe foi colocada. Haverá pois que ampliar a matéria de facto com a fundamentação do acto recorrido e, subseqüentemente, apreciar a questão que quanto a ela foi suscitada, nos termos dos artigos 729º e 730º do Código de Processo Civil.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência neste Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, revogar o acórdão recorrido e determinar a ampliação da matéria de facto, julgando-se novamente a causa em conformidade com os novos elementos apurados.

Sem custas.

Lisboa, 8 de Maio de 2002. — *Vitor Meira* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Benjamim Rodrigues*.

Acórdão de 8 de Maio de 2002.

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.

Rec. n.º 250/02-30, em que são recorrente a Fazenda Pública e recorridos António Ferreira Alves e Outra. Relator, Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. António Ferreira Alves e Rosa Maria Ferreira Alves, identificados nos autos, impugnaram judicialmente, junto do Tribunal Tributário de 1.^a Instância da Guarda, uma liquidação de IRS e juros compensatórios, com referência ao exercício de 1993.

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

Inconformado, o representante da Fazenda Pública interpôs recurso para este Supremo Tribunal.

Apresentou as pertinentes alegações.

Neste STA, o EPGA defende que o recurso versa matéria de facto, pelo que este Supremo Tribunal é hierarquicamente incompetente para dele conhecer.

O recorrente concorda, pedindo a remessa dos autos ao TCA.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2. Importa liminarmente decidir a questão prévia suscitada pelo Ex.^{mo} Magistrado do MP.

Na verdade, o seu conhecimento precede o de qualquer outra matéria (vide arts. 101º e 102º do C. P. Civil, 45º do CPT, 5º do ETAF, e 2º e 3º da LPTA), prejudicando, se procedente, a apreciação e julgamento de todas as restantes questões suscitadas no recurso.

Vejamos então.

Dispõe o art. 32º, al. b), do ETAF:

“Compete à Secção de Contencioso Tributário conhecer:

(...);

b) Dos recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários de 1ª Instância com exclusivo fundamento em matéria de direito.”

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

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

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

Vejamos então.

Escreveu a EPGA no seu douto parecer:

“Na 5ª e 6ª conclusões das suas alegações a recorrente Fazenda Pública afirma factos que contrariam outros que o M.^{mo} Juiz *a quo* estabeleceu na sentença recorrida (...).”

Vejamos então.

As conclusões referidas são do seguinte teor:

“5.ª - Em todo o caso, não ficou provado que não tivessem sido devolvidas ao impugnante as pastas das facturas relativas às aquisições de mercadorias, nem ficou demonstrada a impossibilidade de o impugnante fundamentar o pedido por carência de elementos imputável à AF.

6ª - De qualquer modo, a verificar-se tal situação, não era susceptível de fazer suscitar dúvidas quanto à existência do facto tributário, perante os elementos constantes dos autos.”

Pois bem.

Estamos realmente perante afirmações que contrariam o probatório da sentença, e das quais o recorrente pretende extrair ilações jurídicas.

Tem assim razão o Ilustre Magistrado do MP.

Na verdade, há efectivamente matéria de facto a apreciar no recurso.

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

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

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

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

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

Sem custas por delas estar isento o recorrente.

Após trânsito em julgado da presente decisão, remetam-se os autos ao TCA.

Lisboa, 8 de Maio de 2002. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Alfredo Madureira* — *Brandão de Pinho*.

Acórdão de 8 de Maio de 2002.

Assunto:

Recurso per saltum para o STA. Competência. Matéria de facto.

Doutrina que dimana da decisão:

Afirmando o recorrente, nas conclusões das alegações de recurso para o Supremo Tribunal Administrativo (STA), factos que o tribunal tributário de 1.ª instância não considerou provados, fazendo assentar neles a sua pretensão, o recurso interposto da decisão deste Tribunal não tem exclusivo fundamento em matéria de direito, pelo que competente para o apreciar não é o STA, mas o Tribunal Central Administrativo.

Recurso n.º 251/02. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: António Ferreira Alves. Relator: Ex.^{mo} Juiz Consº Dr. Baeta de Queiroz.

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

1.1. A **FAZENDA PÚBLICA** recorre da sentença do M.^{mo} Juiz do Tribunal Tributário de 1.ª Instância da Guarda que julgou procedente a impugnação da liquidação de imposto sobre o valor acrescentado (IVA) relativo ao ano de 1992 deduzida por **ANTÓNIO FERREIRA ALVES**, residente em Celorico da Beira.

Formula as seguintes conclusões:

“1

A petição inicial não identifica a entidade que praticou o acto impugnado, requisito essencial, nos termos do n.º 1 do art. 127º do

CPT (actualmente nº 1 do art. 108º do CPPT) e al. c) do art. 36º da LPTA.

2

Tal falta, insusceptível de regularização nos termos do art. 40º da LPTA, deve conduzir à rejeição do pedido.

3

Como claramente resulta da conclusão da petição inicial, a impugnação tem por objecto o acto de fixação do imposto, acto prévio ao da liquidação propriamente dita, e o pedido consiste na revogação daquele acto de fixação.

4

Tal acto não é susceptível de impugnação judicial autónoma, nem o Tribunal tem competência para o revogar, pelo que também por este motivo deveria a impugnação ser rejeitada.

5

Em todo o caso, não ficou provado que não tivessem sido devolvidas ao impugnante as pastas das facturas relativas às aquisições de mercadorias, nem ficou demonstrada a impossibilidade de o impugnante fundamentar o pedido por carência de elementos imputável à Administração Fiscal.

6

De qualquer modo, a verificar-se tal situação, não era susceptível de fazer suscitar dúvidas quanto à existência do facto tributário, perante os elementos constantes dos autos.

7

A liquidação e procedimentos prévios que a ela conduziram, designadamente a aplicação de métodos indirectos e o apuramento dos valores em falta, encontram-se devidamente fundamentados e não sofrem de qualquer vício.”

1.2. Não há contra-alegações.

1.3. O Ex.^{mo} Procurador-Geral-Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que o Tribunal não é o competente para decidir o recurso, por este se não fundar, exclusivamente, em matéria de direito, perante o que vem alegado na 5.^a conclusão formulada pela recorrente.

1.4. Notificado este parecer à recorrente, vem admitir que é como pretende o Ex.^{mo} Procurador-Geral-Adjunto, e requer, desde já, a remessa do processo ao Tribunal Central Administrativo, no caso de este Tribunal se declarar incompetente para conhecer do recurso.

1.5. O processo tem os vistos dos Ex.^{mos} Juízes-Adjuntos.

2. A decisão recorrida considerou estar provado o seguinte:

”a)

Os Contribuintes foram fiscalizados pela AT com referência aos anos de 1992, 1993 e 1994, tendo o Funcionário que efectuou a fiscalização concluído, no seu relatório de 8 de Julho de 1996, que a contabilidade enfermava de diversas irregularidades, que enunciou,

motivo por que não era possível proceder ao cálculo directo do volume de negócios (cfr. cópia do relatório de fls. 13 a 19);

b)

Com base naquele relatório e na nota de apuramento modelo 382 preenchida pelo referido Funcionário, o Chefe da RFCB, com referência ao ano de 1992, fixou aos Contribuintes o IVA em falta do valor de 878.867\$00, com base num volume de negócios determinada com recurso a métodos indiciários (cfr. cópia da carta remetida ao Contribuinte marido para notificação da fixação do imposto, a fls. 2 da cópia do processo de reclamação em apenso);

c)

Os Contribuintes reclamaram dessa fixação para a Comissão Distrital de Revisão (CDR) e, na ausência de acordo entre os vogais da Fazenda Pública e dos Contribuintes, a reclamação foi decidida em 18 de Junho de 1997 pelo Subdirector Tributário que presidiu à comissão, decisão confirmada na mesma data pelo Director de Finanças da Guarda, que manteve a IVA fixado em 878.867\$00 (cfr. a decisão a fls. 43 do processo de reclamação cuja cópia foi junta por apenso);

d)

Nessa reclamação, os Contribuintes alegaram que «estão impossibilitados de proceder a uma reclamação tão fundamentada como seria exigível» por terem entregue os seus elementos da contabilidade na RFCB, mediante solicitação do Funcionário encarregado da fiscalização, e nunca lhe ter sido entregue «grande parte dos elementos relativos à contabilidade», «designadamente as pastas de arquivo que continham as facturas, documentos de despesa da Segurança Social e outros, respeitantes aos anos de 1992, 1993 e 1994» (cfr. o requerimento, corrigido, por que foi interposta a reclamação, de fls. 19 a 22 do processo de reclamação cuja cópia está junta por apenso);

e)

No despacho por que decidiu a reclamação, o Presidente da CDR remeteu para o laudo do vogal da Fazenda Pública no qual, para além do mais, ficou escrito:

2 — A aplicação de métodos indiciários teve por base a falta de credibilidade da escrita, por haver indícios fundados de que a contabilidade não reflecte a exacta situação patrimonial e o resultado efectivamente obtido, assentando nos seguintes fundamentos:

a) Os registos de apuros diários previstos no art. 46º do CIVA estão elaborados com deficiências não permitindo a possibilidade de verificar qual o tipo de mercadoria vendida;

b) No livro de registo de vendas não existe discriminação das vendas de electrodomésticos em relação às restantes vendas, dificultando por isso uma fiscalização mais eficiente;

c) Também no livro de compras, as compras de mercadorias não se encontram separadas das matérias primas usadas em prestação de serviços, dificultando do mesmo modo o trabalho da fiscalização.

3 — O método utilizado no cálculo das correcções efectuadas ao volume de negócios declarado, baseou-se num primeiro tempo no cálculo das quantidades de electrodomésticos omitidos (v.g. televi-

sores, rádios, esquentadores, etc.) a que depois foi aplicado o preço médio da venda extraído dos elementos da escrita do sujeito passivo. Todo o método seguido se encontra explanado no relatório da inspecção tributária datado de 08/07/96.

4 — Apreciando os argumentos invocados pelo contribuinte na sua redamação e, discutidos nesta reunião, somos de opinião que a presente reclamação deve ser considerada improcedente pela seguinte ordem de razões:

a) É nossa convicção que a aplicação de métodos indiciários se encontra plenamente justificada e de acordo com a lei vigente;

b) A redamação apresentada pelo contribuinte é demasiado superficial. De facto, em momento algum da seu texto, contraria, objectivamente, os critérios, métodos e cálculos seguidos pela inspecção tributária. Inclusivamente, não põe em causa o critério seguido na determinação das quantidades de electrodomésticos omitidos nem o cálculo do preço de venda estimado que serviu de base à estimativa do volume de negócios omitido, de que resultaram as correções levadas a efeito em sede de IRS categoria C e de Imposto sobre o Valor Acrescentado.

(cfr. o laudo a fls. 40/41 e o despacho a fls. 43 do processo de reclamação cuja cópia foi junta por apenso);

f)

Os Contribuintes foram notificados para pagarem voluntariamente os montantes de IVA e juros compensatórios liquidados até 31 de Agosto de 1997 (cfr. nota extraída do sistema informático da DGCI a fls. 10);

g)

Em 2 de Dezembro de 1997 os Contribuintes fizeram dar entrada na RFCB a petição inicial que deu origem a este processo e na qual, sustentando que não há lugar à liquidação dita em c), pediram a “revogação” do acto impugnado (cfr. a petição inicial, de fls. 2 a 6, bem como o carimbo de entrada que lhe foi aposto);

h)

Com vista ao respectivo exame e na sequência da notificação que para esse efeito lhes foi efectuada pelo Funcionário encarregado da fiscalização dita em a), os Contribuintes entregaram na RFCB os livros da sua contabilidade respeitantes ao anos de 1992, 1993 e 1994 (cfr. depoimentos das testemunhas, de fls. 93 a 99 e 231 a 233, bem como a cópia da nota de visita, a fls. 100);

i)

Finda a fiscalização, aquele Funcionário, apesar das diversas insistências dos Contribuintes, não lhes devolveu a totalidade dos livros da contabilidade, designadamente os livros de compras e de vendas, inventários e facturas, não se conhecendo o actual paradeiro dos que estão em falta, apesar das buscas efectuadas na RFCB (cfr. os depoimentos das testemunhas arroladas pelos Impugnantes, que confirmaram a versão dos factos apresentada na petição inicial sendo que tal versão foi também, em parte, confirmada pelo Funcionário que chefiava à data a RFCB; tenha-se também em conta que, segundo os depoimentos prestados pelos dois Funcionários que exerceram fun-

ções de chefia naquela repartição à data a que se reportam os factos, não era procedimento adoptado na repartição a emissão aos contribuintes de recibos de entrega dos livros de contabilidade, assim como não era exigido aos contribuintes que assinassem qualquer termo de entrega quando da devolução dos mesmos livros);

j)

Em 30 de Junho de 1998 o Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais proferiu despacho final no processo disciplinar em que foi arguido o Funcionário da AT que procedeu à fiscalização dita em a), aplicando-lhe a pena de demissão por violação dos deveres de isenção, de zelo, de lealdade e de sigilo, se bem que por factos entre os quais não se contam os descritos em j) (cfr. os documentos de fls. 123 a 205)”.
3. Afirma a recorrente, nas conclusões 5ª e 6ª das suas alegações, que “não ficou provado que não tivessem sido devolvidas ao impugnante as pastas das facturas relativas às aquisições de mercadorias, nem ficou demonstrada a impossibilidade de o impugnante fundamentar o pedido por carência de elementos imputável à Administração Fiscal”; e que, “a verificar-se tal situação, não era susceptível de fazer suscitar dúvidas quanto à existência do facto tributário, perante os elementos constantes dos autos”.

São estas afirmações que levam o Ex.^{mo} Procurador-Geral-Adjunto a entender que a recorrente afirma um facto que não vem estabelecido, e “crítica o probatório da sentença recorrida quanto ao facto tributário”.

Por esta razão, o recurso não tem, aos olhos daquele Ilustre Magistrado, fundamento exclusivo em matéria de direito, não sendo este o Tribunal hierarquicamente competente para o apreciar.

Na verdade, é como pretende o Ex.^{mo} Procurador-Geral-Adjunto. A recorrente evidencia, com o que verteu naquelas transcritas conclusões, a sua inconformidade com o julgamento sobre a factualidade feito pela instância, quer ao alegar um facto por ela não fixado, quer ao criticar a conclusão a que chegou, de que, perante o acervo factício apurado, sobrava dúvida sobre a existência do facto tributário.

Nestes termos, o recurso não versa, exclusivamente, matéria de direito, e este não é, em razão da hierarquia, o Tribunal competente para o apreciar, face ao estabelecido no artigo 32º, nº 1, alínea b), e 41º, nº 1, alínea a), do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais.

Na verdade, para estabelecer a competência do Tribunal, tudo o que importa é saber se vêm alegados factos diferentes dos fixados pela 1ª instância, ou por contrários, ou por omissos. Afirmados esses factos, para concluir pela incompetência deste Tribunal não importa a sua relevância, ou dos juízos valorativos sobre eles construídos. Basta que as conclusões das alegações de recurso incluam matéria de facto não coincidente com a fixada na decisão recorrida para que o recurso não verse, exclusivamente, matéria de direito. E, não incidindo, unicamente, sobre matéria de direito, não é este Tribunal, mas o Tribunal Central Administrativo, o competente para apreciar o recurso, face às invocadas disposições legais.

4 — Termos em que acordam, em conferência, os juízes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo; em julgar o Tribunal incompetente, em razão da hierarquia, para apreciar o recurso, por competente ser a Secção de Contencioso Tri-

butário do Tribunal Central Administrativo, para onde será remetido o processo, logo que transitado o presente acórdão, conforme antecipadamente requereu a recorrente.

Sem custas.

Lisboa, 8 de Maio de 2002. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Benjamim Rodrigues* — *Fonseca Limão*.

Acórdão de 8 de Maio de 2002.

Assunto:

Recurso per saltum. Matéria de facto. Incompetência do S.T.A. Competência do T.C.A.

Doutrina que dimana da decisão:

Questionando-se, nas conclusões do recurso per saltum, matéria de facto, é de concluir pela incompetência, em razão da hierarquia, do S.T.A. e pela competência do T.C.A. para daquele conhecer.

Recurso n.º 253/02, em que são recorrente a Fazenda Pública e recorridos António Ferreira Alves e mulher, de que foi Relator o Ex.º Juiz Conselheiro Dr. João Plácido Fonseca Limão.

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

A Fazenda Pública, inconformanda com a sentença do M.º Juiz do T.T. de 1.ª Instância da Guarda, que julgou procedente a impugnação deduzida por António Ferreira Alves e mulher, Rosa Maria Ferreira Alves contra a liquidação adicional de IRS/92, dela interpuuseram recurso para este S.T.A., terminando as suas alegações com a formulação de um quadro conclusivo onde, para além do mais, afirma:

”Em todo o caso, não ficou provado que não tivessem sido devolvidas ao impugnante as pastas das facturas relativas às aquisições de mercadorias, nem ficou demonstrada a impossibilidade de o impugnante fundamentar o pedido por carência de elemento imputável à Administração Fiscal (conclusão 5.ª).

O Ex.º Magistrado do M.º P.º, junto deste S.T.A., foi de parecer que na predita conclusão a F. P. afirma um facto não estabelecido na decisão recorrida, e, por isso, não tendo o recurso por exclusivo fundamento matéria de direito não é este S.T.A. competente para o apreciar.

Notificadas as partes para, a este propósito, se pronunciarem, admitiu a F.P. não ser este S.T.A. o competente para apreciar o recurso. Corridos os vistos, cumpre decidir, começando por conhecer da questão da competência suscitada pelo M.º P.º.

Confrontada a conclusão 5.ª, atrás referida, com a decisão recorrida, desde logo resulta que a F.P. pretende discutir factos não estabelecidos na decisão recorrida.

Na verdade, a questão de saber se foram ou não devolvidas ao impugnante as pastas das facturas relativas às aquisições de mercadorias e se ficou demonstrada a impossibilidade daquele no que toca à fundamentação do pedido por carência de elementos imputável à Administração Fiscal, logra enquadramento no domínio factual, pois que se trata de captar ocorrências da vida real que em nada se prendem com a interpretação e aplicação da lei.

Significa isto que o recurso não tem por exclusivo fundamento matéria de direito.

Por isso, face ao disposto nos art. 21º, n.º 4, 32º, n.º 1, al. b), 39º e 41º, n.º 1, al. a), do E.T.A.F., não é este S.T.A. competente para apreciar o recurso mas sim o Tribunal Central Administrativo.

Termos em que se acorda em declarar incompetência, em razão da hierarquia, este S.T.A., para o conhecimento do recurso e competente, para tanto, o T.C.A., pela Secção do Contencioso Tributário. Sem custas.

Oportunamente, remetam-se os autos ao T.C.A, conforme requerido a fls. 272.

Lisboa, 8 de Maio de 2002. — *João Plácido Fonseca Limão* (relator) — *Ernâni Figueiredo* — *Lúcio Barbosa*.

Acórdão de 8 de Maio de 2002.

Assunto:

Juros indemnizatórios. Erro imputável aos serviços.

Doutrina que dimana da decisão:

Tendo a liquidação sido praticada com erro de direito imputável à entidade que efectuou a liquidação e ocorrendo pagamento da dívida tributária tem o impugnante direito a juros indemnizatórios, nos termos do art.º 43º da LGT.

Recurso n.º 273/02, em que são recorrente Têxtil Manuel Gonçalves, S. A., recorrida a Fazenda Publica e de que foi relator o relator o Ex.º Consº Dr. António Pimpão.

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

1. Têxtil Manuel Gonçalves, S. A., recorre da sentença que, no Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Braga, julgou procedente a impugnação da liquidação quanto aos emolumentos e improcedente quanto aos juros indemnizatórios.

Alegou formulando as seguintes conclusões:

1. A procedência da impugnação apresentada obriga a Administração não só à devolução da quantia com que se locupletou mas também ao pagamento dos juros previstos na lei à recorrente, de acordo com o preceituado no art. 43º da L. G. T. e no art. 61º do C. P. P. T.;

2. O art. 43º da L.G.T. e o art. 61º do C.P.P.T. consagram um regime especial para a efectivação da responsabilidade extracontratual do Estado prevista no art. 22º da Constituição da República;

3. O legislador ao prever este regime especial nas leis tributárias não pretendeu apenas a devolução do que for ilegalmente cobrado pela Administração, mas o ressarcimento dos danos resultantes da não utilização pelo contribuinte de uma determinada quantia, durante o tempo em que o Estado a manteve ilicitamente em seu poder;

4. Esta norma visa facilitar o efectivo ressarcimento do contribuinte, impondo apenas que se verifique que houve erro imputável aos serviços para haver lugar ao pagamento de juros;

5. O erro imputável aos serviços que efectuaram a liquidação de emolumentos ficou demonstrado pela anulação do acto impugnado, na sequência da procedência da impugnação judicial apresentada pela recorrida.

6. A sentença recorrida, ao julgar improcedente o pedido de juros legalmente formulado, violou, pois, por errada interpretação e aplicação o art. 22º da Constituição da República e os arts. 43º da L.G.T. e 61º do C.P.P.T.

O EMMP entende que o recurso merece provimento indicando em favor da sua tese vasta jurisprudência deste STA.

2. A sentença recorrida fixou o seguinte quadro factual:

1. A liquidação data de 29.12.1997, e foi feita pela Conservatória do Registo Comercial de Vila Nova de Famalicão, tendo a impugnante, nessa data, pago o respectivo valor, acima indicado;

2. Antes de deduzir esta impugnação, a impugnante não recorreu hierarquicamente da liquidação;

3. A liquidação corresponde a "acréscimo de emolumento sobre actos de valor determinado", e refere-se à inscrição, no registo comercial, pela impugnante, de uma emissão de obrigações no montante de 8 500 000 000\$00.

3. Não se questiona neste recurso a sentença na parte em que anulou a liquidação dos emolumentos indicados já que apenas discute a legalidade da declaração de que não são devidos juros legais.

Para a sentença em apreciação a liquidação impugnada porque respeitadora da respectiva tabela emolumentar não geraria obrigação de indemnizar. Por isso não deveria haver qualquer condenação da entidade liquidadora no pagamento de juros indemnizatórios à impugnante com fundamento na mera anulação da liquidação, uma vez que o erro de interpretação apenas resultaria do cumprimento do estabelecido nos respectivos preceitos normativos pelo que não substancia erro imputável aos serviços.

Estabelece o artº 43º, nº 1, da LGT, que "são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido".

Conforme escrevem Diogo Leite de Campos, Benjamim Rodrigues e Jorge de Sousa, *LGT*, 1999, p. 141, o erro imputável aos serviços que operaram a liquidação fica demonstrado quando procederem a reclamação graciosa ou a impugnação dessa mesma liquidação.

Como escreve Jorge de Sousa *CPPT Anotado*, 28 edição, p. 307 e 308, em anotação ao artº 61º, os juros indemnizatórios, tal como os compensatórios, destinam-se a compensar o contribuinte pelo prejuízo provocado por um pagamento indevido de uma prestação tri-

butária e enquadram-se na teoria da responsabilidade civil extracontratual a qual tem assento constitucional no artº 22º da CRP.

São seus requisitos, conforme escreve o mesmo autor, *obra citada*, p. 309, - que haja um erro num acto de liquidação de um tributo;

- que ele seja imputável aos serviços;

- que a existência desse erro seja determinada em processo de reclamação graciosa ou de impugnação judicial;

- que desse erro tenha resultado o pagamento de uma dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

Nos presentes autos não se discutem estes dois últimos requisitos centrando-se a discordância nos dois primeiros ou seja na existência de erro no acto tributário da liquidação e que o mesmo seja imputável aos serviços já que até se afirma que a Administração Fiscal se limitou a cumprir as normas que identifica e que levaram à exigência de emolumentos que a sentença recorrida veio a entender que violam normas constitucionais.

Resta, por isso, verificar se ocorre ou não tal erro e se o mesmo é ou não imputável aos serviços da Administração Fiscal.

O mencionado artº 43º da LGT refere-se apenas ao erro imputável aos serviços e não distinguindo é manifesto que abrange quer o erro de facto quer o erro de direito ou seja o erro sobre os pressupostos de facto e o erro sobre os pressupostos de direito.

E na situação concreta dos presentes autos a Administração estava obrigada não só a dar cumprimento às normas que identifica como ainda às normas constitucionais e, em caso de colisão entre umas e outras, às que à situação concreta deveriam ser aplicadas.

A Administração Tributária devia ter acatado estas e não aquelas tendo, por isso, actuado com erro sobre os pressupostos de direito, na liquidação dos emolumentos. Actuou, assim, com erro ao aplicar as normas internas, desapplicando as normas constitucionais que ao caso seriam as adequadas conforme entendeu a sentença em apreciação.

É este erro é imputável aos serviços, entendidos estes em sentido global, como se escreveu no Ac. deste STA, de 28-11-01, Rec. 26.405, citando Freitas do Amaral, *Direito Administrativo*, vol. III pag. 503.

Ainda conforme escreve Jorge de Sousa, *CPPT Anotado*, 2.ª edição, p. 312 e 313, em anotação ao artº 61º, "A Administração Tributária tem deveres genéricos de actuação em conformidade com a lei (artº 266º, nº 1, da CRP e 55º da LGT) pelo que, independentemente da prova da culpa de qualquer das pessoas ou entidades que a integram, qualquer ilegalidade não resultante de uma actuação do sujeito passivo, será imputável a culpa dos próprios serviços" a qual "está, em regra conexcionada com a própria prática de uma liquidação ilegal e, por isso, ilícita" pois que "quando uma determinada conduta constitui um facto que, à face da lei, é qualificável como ilegal, deverá fazer-se decorrer da constatação da ilegalidade, a existência de culpa, por ser algo que, em regra, se liga ao próprio carácter ilícito do facto, só sendo de a afastar se se demonstrar que ela, no caso, não ocorre".

Como se escreveu no Ac. deste STA de 17-01-01, Rec. 23.308, da anulação do acto impugnado resulta que o mesmo foi praticado por erro de direito imputável à entidade liquidadora e que do mesmo resultou o pagamento da dívida tributária indevida tendo, por isso, a impugnante direito aos questionados juros indemnizatórios.

Ocorrendo o indicado erro do qual resultou a ilegalidade da liquidação impugnada, com o indevido pagamento, são devidos os re-

feridos juros indemnizatórios contrariamente ao decidido na sentença em apreciação.

Procede, por isso, nos termos expostos, o recurso.

4. Termos em que se acorda em conceder provimento ao recurso e, nesta parte, revogar a sentença recorrida declarando serem devidos juros indemnizatórios nos termos referidos.

Sem custas.

Lisboa, 8 de Maio de 2002. — *António Pimpão* (relator) — *Mendes Pimentel* — *Vítor Meira*.

Acórdão de 8 de Maio de 2002.

Assunto:

IRS. Rendas. DL 337/91, de 10 de Setembro.

Doutrina que dimana da decisão:

As rendas dos contratos de arrendamento celebrados até 31 de Dezembro de 1993 podiam ser abatidas ao rendimento líquido total do IRS do ano em que fossem englobadas, sendo o benefício susceptível de utilização durante seis anos, aplicando-se às rendas recebidas a partir de 1 de Janeiro de 1991, nos termos do DL 337/91 de 10 de Setembro.

Recurso n.º 313/02-30, em que são recorrente Francisco Gomes, recorrida a Fazenda Pública e de que foi relator o Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Vítor Manuel Marques Moura.

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

Francisco Gomes e mulher impugnaram no Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Braga a liquidação de IRS do ano de 1999, pedindo a sua anulação, com devolução do imposto pago em excesso e juros.

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

Inconformado com tal decisão recorreu o impugnante para este Supremo Tribunal Administrativo, formulando as seguintes conclusões:

I - O benefício previsto no D.L. n.º 337/91, de 10/09, é susceptível de ser utilizado pelo período de seis anos e aplica-se às rendas recebidas a partir de 1 de Janeiro de 1991.

II - A contagem desse período inicia-se a partir do ano em que o contribuinte usa pela primeira vez desse benefício, e enquanto o contrato de arrendamento se mantiver em vigor.

III - Para uma correcta interpretação do n.º 2 do artigo 1.º do D.L. n.º 337/91, de 10/09, devemos ter em conta o D.L. n.º 25/98, de 10/02.

IV - Não pode haver restrições na aplicação de benefícios fiscais, que é uma matéria muito sensível no nosso ordenamento jurídico, sem que o espírito e a letra da lei revele a intenção de tal restrição.

V - Assim, a douda sentença violou o n.º 2 do artigo 1.º do D.L. n.º 337/91,

VI - Deve, por conseguinte ser revogada a douda sentença, e consequentemente, deve ser dado provimento ao recurso interposto pelo recorrente.

Não houve contra-alegações.

O Ex.º Magistrado do Ministério Público foi de parecer de que o recurso não merecia provimento por, na interpretação que faz da lei, o impugnante apenas poder beneficiar do abatimento até 1998, não sendo ao caso aplicável o artigo 4.º do DL 25/98, de 10/2.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

A sentença recorrida deu como provados os seguintes factos:

1. O impugnante inscreveu, na sua declaração de rendimentos de 1999, no quadro relativo a abatimentos, e campo referente a rendas recebidas de contratos de arrendamento celebrados ao abrigo do disposto no DL 321-B/90, de 15.10, o valor de 854 000\$00 - fls. 5vº;

2. A administração fiscal (AF) procedeu ao abatimento de apenas 500.000\$00;

3. O impugnante usou, pela 1.ª vez, o benefício fiscal a que se refere o DL 337/91, de 10.09, em 1994 - ver fls. 12 e 13 (no quadro 10 não se assinala a entrega do anexo referente a benefícios fiscais);

4. O contrato de arrendamento, susceptível de conferir, ao impugnante, o direito ao benefício referido em 3, data de 13.12.92 - ver fls. 11.

A questão que se suscita no recurso respeita à interpretação a fazer do artigo 1.º do DL 337/91, de 10 de Setembro. Prescreve tal artigo:

”1. As importâncias recebidas, a título de renda, de contratos celebrados até 31 de Dezembro de 1993 ao abrigo do regime de arrendamento urbano aprovado pelo Decreto-Lei n.º 321-B/90, de 15 de Outubro, podem ser abatidas ao rendimento líquido total para efeitos de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares do ano em que são englobadas, nos termos do presente diploma.

2. O benefício a que se refere o número anterior é susceptível de ser utilizado pelo período de seis anos e aplica-se às rendas recebidas a partir de 1 de Janeiro de 1991.”

A recorrente entende que tal prazo de seis anos se deve contar a partir do ano em que o contribuinte usa pela primeira vez o benefício, enquanto a sentença efectua tal contagem tendo em atenção o ano a partir do qual o contribuinte poderia usufruir do benefício.

Como se pode ver do preâmbulo do DL 337/91 procura-se com ele contribuir para uma retoma do investimento na aquisição de imóveis para arrendamento em ordem a resolver o problema habitacional com uma alternativa ao mercado de aquisição de casa própria. Tratava-se de uma medida de carácter temporário com um horizonte limitado de seis anos para abatimento dos montantes recebidos, a título de renda, ao rendimento líquido total para efeitos de IRS do ano em que fossem englobadas. O legislador considerou que tal benefício era susceptível de ser utilizado pelo período de seis anos, aplicando-se às rendas recebidas a partir de 1 de Janeiro de 1991. Tal explicitação significava que se o arrendamento fosse anterior a 1991 podia usufruir do abatimento até 1996. Se fosse posterior àquela data, mas anterior a 31 de Dezembro de 1993, poderia usufruir dele durante seis anos. Mas a contagem de tal período teria de fazer-se em razão da possibilidade de poder efectuar o abatimento e, não

da efectiva utilização do benefício. Como bem refere a sentença recorrida o benefício foi fixado para certa conjuntura económica e não para que o contribuinte usasse o abatimento quando lhe aprouvesse.

Resulta do probatório que o recorrente celebrou o contrato em causa em 13 de Dezembro de 1992 e que usou pela primeira vez do benefício em 1994. Tratou-se porém de uma opção do contribuinte que poderia, face ao disposto no DL 337/91, proceder ao abatimento no ano de 1993. Se o não fez *sibi imputet*. Não pode é alterar o número de anos que a lei lhe concedia para o poder fazer. Sendo o contrato de 1992 poderia proceder ao abatimento até 1998. Já o não poderia em 1999 por ter decorrido o prazo de seis anos em que o benefício era susceptível de ser utilizado. O artigo 4º do DL 25/98 de 10 de Fevereiro, é aplicável às rendas recebidas entre 1 de Janeiro de 1997 e 31 de Dezembro de 2001 mas não contende com o disposto no diploma antecedente. Durante os seis anos a que se aplica o DL 337/91 o contribuinte tem o benefício que nele se contempla. Nos anos seguintes pode beneficiar dos que constam do DL 25/98 se estiver nas condições nele previstas, questão que não cabe aqui apreciar. Assim sendo, afigura-se-nos correcta a decisão recorrida.

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

Custas pelo recorrente, fixando em 50% a procuradoria.

Lisboa, 8 de Maio de 2002. — *Vitor Meira* (relator) — *Baeta Queiroz* — *Benjamin Rodrigues*.

Acórdão de 8 de Maio de 2002.

Assunto:

Acção para o reconhecimento de direito em matéria tributária; Convolução para impugnação judicial. Requisitos.

Doutrina que dimana da decisão:

Não é admissível a convolação de acção para conhecimento de um di em matéria tributária para impugnação judicial quando o pedido formulado naquela não se ajuste a este meio processual nem quando se mostre transcurso o prazo para a dedução da impugnação judicial.

Recurso n.º 530/02-30. Recorrentes: Ministério Público e Fazenda Pública; Recorrida: RECHEIO, SGPS, SA. Relator: Ex.^{mo} Juiz Cons.^o Dr. Fonseca Limão.

O M.^o P.^o e a FR, inconformados com a sentença do M.^{mo} Juiz do T. T. de 1.^a Instância de Lisboa, a fls. 47 e seguintes, dela interpuseram recurso para este S.T.A.

O M.^o P.^o concluiu como segue:

“1 — As acções para obter o reconhecimento de um direito ou interesses protegido em matéria tributária têm um campo residual de aplicação: só podem ser usados quando os restantes meios con-

tenciosos não assegurem a tutela efectiva do respectivo direito ou interesse.

2 — Verifica-se o erro na forma do processo quando inexistente correspondência entre a finalidade concretamente visada pelo autor e a finalidade para a qual a lei criou o meio processual utilizado;

3 — O meio processual adequado ao pedido de anulação da liquidação de uma receita tributária (como o são os emolumentos notariais), e que dá plena satisfação ao direito eventualmente lesado por aquela liquidação, é a impugnação judicial;

4 — A requerente propôs a presente acção para o reconhecimento de um direito em matéria tributária na convicção plena de que o acto de liquidação aqui em causa já não era impugnável judicialmente, por há muito estar ultrapassado o prazo para tal;

5 — Não há lugar à convolação do meio processual de que a requerente lançou mão (acção de reconhecimento de um direito) para o meio processual determinado na sentença (impugnação judicial), quando é manifesto que há muito caducou o direito de impugnar a liquidação;

6 — Com efeito, esta deve ser apresentada no prazo de noventa dias contados da data em que procedeu ao pagamento dos emolumentos ora em causa [cfr. al. a) do n.º 1 do art.º 102º do C.P.P.T.];

7 -O prazo de impugnação judicial é peremptório, de caducidade e de conhecimento officioso, por versar direitos indisponíveis quanto á Fazenda Pública.

8 — O seu decurso extingue o direito de impugnação.

9 — Verificado o erro na forma do processo na sentença final e não havendo lugar á convolação para o meio processual adequado, devia anular-se todo o processo correspondente á dita acção de reconhecimento de um direito, abstendo-se o tribunal de conhecer da mesma e absolvendo a Fazenda Pública da instância (artigos 199º n.º 1, 288º, n.º 1, al. b), 493º, n.º 3, e 660º, n.º 1, todos do C.P.C.)

10 — Ao julgar como o fez, a douta sentença recorrida interpretou incorrectamente as normas contidas nos artigos 102º, n.º 1, al. a), e 98º, n.º 4, do C.P.P.T., o n.º 3 do art.º 97º da L.G.T., bem como os mencionados na conclusão anterior;

11 — Deve, pois, ser revogada e substituída por outra que julgue de acordo com a conclusão 9.^a.

A Fazenda Pública, por sua vez, traçou o seguinte quadro conclusivo:

1) A decisão recorrida contraria claramente o entendimento jurisprudencial dominante, de acordo com o qual o regime aplicável á liquidação efectuada com base em preceito que se mostra em desconformidade com normas constitucionais é a anulabilidade, do qual decorre, por sua vez, a inaplicabilidade, ao caso sub judice, do regime da nulidade constante do art 134º do C.P.A.

2) Assim, não sendo nula, mas, tão-só, anulável, não poderia a liquidação em causa ser impugnada a todo o tempo, mas, apenas, no prazo previsto no artº 123º, nº 1, do C.P.T. pelo que, tendo sido largamente ultrapassado, a impugnação resulta intempestiva, por tardia.

3) Caducado o direito de accionar fica obstaculizada a convolação da acção de reconhecimento de um direito em matéria tributária para a forma de impugnação judicial.

4) A admissibilidade da convolação do processo exige que o pedido formulado e a causa de pedir se ajustem com a forma adequada

do processo e a “acção judicial” não esteja caducada (vd. Acs. S.T.A. de 14/02/96, 08/05/96, 18/03/98, proferido nos processos nºs 19 594, 19 889 e 16 533).

5) No douto aresto fez-se errada aplicação do disposto nos arts. 97º, nº 3, da L.G.T. e 98º, nº 4, do C.P.P.T., ao decidir a convalidação do processo na forma adequada quando o direito da acção já se encontra caducado.

6) No que tange aos juros indemnizatórios, o artº 43º da L.G.T., sucedendo ao artº 24º do C.P.T., mantém, no respectivo nº 1 a garantia respeitante ao direito a juros indemnizatórios designadamente quando, em impugnação judicial, se determinba que houve erro imputável aos serviços tributários em montante superior ao legalmente devido.

7) Sendo certo que o erro a que se reporta o sobredito preceito será o erro não só de facto mas também de direito na liquidação, deverá, não obstante, ser demonstrada a susceptibilidade da imputação do mesmo aos serviços, bem como a necessária repercussão directa do referido erro no que respeita ao montante da dívida tributária que tenha sido objecto de pagamento, sendo, por conseguinte, indispensável proceder á indicação da quantia que seria legalmente devida.

8) Ora, no caso vertente, constata-se que não só o apuramento do montante em causa resultou de uma aplicação, pelos serviços, dos normativos então vigentes, como também não consta da sentença recorrida qualquer referência ao eventual acréscimo no que respeita ao montante objecto de pagamento, como consequência da verificação do questionado erro, não tendo, aliás, a decisão em causa procedido á definição do montante da dívida que seria legalmente exigível, sendo certo que as normas de Direito Comunitário aplicáveis não impõem a gratuidade do serviço prestado e que não existe qualquer normativo susceptível de aplicação alternativa.

9) Decorre do exposto que a decisão recorrida, ao considerar tempestiva a impugnação deduzida para além do prazo prevista no artº 123º, nº 1, do C.P.T., com base em pressuposto que se mostre claramente contrário ao entendimento jurisprudencial dominante, viola o citado preceito.

10) Ao reconhecer à impugnante o direito a juros indemnizatórios sem que, para tanto, se verificassem cumulativamente os pressupostos constantes do artº 43º, nº 1, da L.G.T., faz uma aplicação inadequada seguinte normativo, pelo que o douto aresto deverá ser revogado, com as legais consequências...”

Contra-alegou a recorrida Recheio, SGPS, S.A., batendo-se pela manutenção do julgado, não sem que antes, se pergunte ao T.J.C.E. se o prazo previsto no artº 123º do C.P.T. ou no artº 102º do C.P.P.T., para a apresentação de uma impugnação judicial destinada a obter a restituição de uma quantia cobrada é ou não compatível com o direito comunitário. Em apoio do pedido de reenvio juntou um parecer subscrito pelo Mestre Manuel Fontaine Campos.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

Nos termos dos arts. 713º, nº 6, e 726º do C.P.Civil, remete-se para a matéria de facto fixada na decisão recorrida. Uma vez que as questões suscitadas no presente recurso são idênticas ás tratadas no ac. S.T.A. de 20/2/02, rec. 26 783, relatado pelo ora relator, segue-se o mesmo.

Recheio, S.G.P.S., S.A., interpôs acção para reconhecimento de um direito em matéria tributária pedindo a restituição de uma quantia,

acrescida de juros, a qual lhe foi liquidada e paga, a título de emolumentos devidos por ocasião da inscrição no registo comercial de aumento do seu capital social e de outras alterações aos seus estatutos, nos termos da respectiva Tabela e em violação da Directiva 69/335/CEE.

O M^{mo} Juíz *a quo* considerando ter havido erro na forma do processo, convolou aquele meio processual em impugnação judicial, que julgou provada e procedente e, em consequência, anulou a liquidação impugnada e reconheceu à impugnante o direito a juros indemnizatórios.

Contra o assim decidido, insurgem-se o M^o P^o e a F.P.

Impõe-se, assim e antes de mais, verificar se ocorriam os pressupostos legitimadores de tal convalidação.

Resulta dos arts. 97º, nº 3, e 98º, nº 4, da L.G.T. e C.P.P.T., respectivamente, ser possível a correcção do erro na forma do processo para a forma adequada, segundo a lei.

Como este S.T.A., vem decidindo, a convalidação é admissível desde que o pedido formulado e a causa de pedir invocada se ajustem a um e ao outro meio processual e a “acção judicial” não se mostre caducada (v. Ac. S.T.A. de 14/2/96, 8/5/96, 18/3/98 e 23/5/01, respectivamente, nos recursos 19 594, 19889, 16 533 e 25 965 e, ainda, Diogo Leite de Campos e outros, L.G.T., 1999, pag. 339 e Jorge de Sousa, C.P.P.T. 2.^a ed. Pag. 453).

Sem embargo de se reconhecer que a causa de pedir invocada na acção para o reconhecimento de um direito em matéria tributária, que, no caso dos autos, consistiu na violação do direito comunitário, ser idónea para a impugnação judicial, cujo fundamento é a ilegalidade do acto tributário (v. artº 99º do C.P.P.T.), é, desde já, evidente, que o pedido naquele formulado não é ajustado ao que neste se exige.

O pedido formulado pela ora recorrida foi o da restituição de uma quantia, acrescida de juros; no entanto, “o pedido principal a formular numa petição de impugnação é de anulação do acto impugnado ou declaração da sua nulidade ou inexistência” (vide Jorge Lopes de Sousa, *ob. cit.*, p. 497).

De concluir é, pois, que o pedido formulado nestes autos não se ajusta ao que se exige em sede de impugnação judicial.

Falece, pois, um dos requisitos que legitimam a decretada convalidação.

E também não ocorre o outro atrás enunciado pois que a impugnação judicial, para a qual foi convolada a dita acção, já há muito se mostrava inviável, por se mostrar caducado o direito de a deduzir.

Como se vê do probatório fixado na decisão recorrida, o pagamento da quantia liquidada ocorreu em 27/7/98, sendo certo que a acção foi intentada em 11/7/2001.

Ou seja, muito para além do prazo a que alude o artº 102º do C.P.P.T., é 90 dias.

É certo, porém, que, nos termos do artº 102º, nº 3, do C.P.P.T., a impugnação pode ser deduzida a todo o tempo se o fundamento fôr a nulidade.

Acontece, no entanto, que, como este S.T.A. já afirmou, o acto tributário que aplica norma inconstitucional ou em contradição com o direito comunitário, e foi este o fundamento invocado na acção, estando embora viciado por erro nos pressupostos de direito e, em consequência, ferido de violação da lei, não é nulo mas meramente anulável (vide Ac. S.T.A. de 9/10/96, rec. 20 873).

Daí que a convalidação decretada não possa também acolher-se á luz desta disposição legal, por não padecer de nulidade o acto tributário arguido de violador do direito comunitário.

De resto e a propósito da afirmação contida na sentença recorrida, segundo a qual “o primado do direito comunitário sobre o interno, obsta a que as autoridades competentes de um Estado membro invoquem normas processuais relativas a prazos, no âmbito de um pedido de um “particular” perante os órgãos jurisdicionais nacionais, enquanto aquele não tiver transposto correctamente as disposições da Directiva na sua ordem jurídica interna”, sempre se dirá que o T.J.C.E. já afirmou que compete á ordem jurídica interna de cada Estado-membro regular as modalidades processuais das acções judiciais destinadas a garantir a salvaguarda dos direitos que decorrem para os cidadãos do direito comunitário, desde que, por um lado, essas modalidades não sejam menos favoráveis do que as acções análogas de natureza interna (princípio da equivalência) e, por outro lado, não tornem praticamente impossível ou excessivamente difícil o exercício de direitos conferidos pela ordem jurídica comunitária (princípio da efectividade) (v. Acs. T.J.C.E. de 15/9/98, processos C-231/96 e C-260/96).

Aquele Tribunal também já decidiu que o princípio da equivalência pressupõe que o preceito nacional se aplique indiferentemente ás acções baseadas em violação do direito comunitário e ás baseadas em violação do direito interno, desde que se trate do mesmo tipo de imposição (v. Ac. 28/11/2000, proc. C/ 80/99).

E, tal Tribunal também já sustentou que o direito comunitário não obsta a que um Estado membro aplique ás acções para restituição de imposições cobradas com violação de uma directiva um prazo nacional de caducidade que começa a contar da data do pagamento das imposições em causa, mesmo que, nessa data, essa directiva ainda não tenha sido correctamente transporta para o direito nacional (Ac. de 15/9/98, proc. C-260/96).

Em suma, os prazos nacionais de caducidade podem, na hipótese dos autos, ser convocados, apesar da não transposição da aludida directiva, pois tanto valem para as acções baseadas na violação do direito interno, não tornando praticamente impossível ou excessivamente difícil o exercício de direitos conferidos pela ordem jurídica comunitária (v. Ac. S.T.A. de 31/10/2001, rec. 26 392).

De todo o exposto decorre não ter sido adequada a predita convalidação, pelo que os autos devem prosseguir como de acção para reconhecimento de um direito em matéria tributária, forma essa que foi a trilhada pela autora, a qual expressamente, repudiou a via da impugnação judicial (v. arts. 54º e 57º da p.i.).

Dito isto, forçoso é concluir não ser necessário emitir pronúncia quanto ás conclusões relativas a juros bem como suscitar o referido reenvio prejudicial, pois que, tudo, se mostra prejudicado.

Termos em que se acorda em conceder provimento a ambos os recursos e em revogar a decisão recorrida, devendo ser substituída por outra que leve em conta o ora decidido.

Custas pela recorrida, fixando-se a procuradoria em 40 %, porém apenas neste S.T.A.

Lisboa, 8 de Maio de 2002. — *João Plácido da Fonseca Limão* (relator) — *Ernâni Figueiredo* — *Lúcio Barbosa*.

Acórdão de 8 de Maio de 2002.

Assunto:

Liquidação adicional a posteriori de direitos niveladores. Registo de liquidação. Caducidade. Aplicação do Regulamento (CEE) n.º 1697/79 do Conselho, de 24.VII.1979.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Nos termos do n.º 1 do artigo 2º do Regulamento (CEE) n.º 1697/79, a cobrança a posteriori não pode ser iniciada depois de findo o prazo de três anos a contar da data do registo da liquidação do montante primitivamente exigido ao devedor, ou, não tendo havido registo da liquidação, a contar da constituição da dívida aduaneira relativa à mercadoria em causa.*
- 2 — *Segundo o TJCE, “o registo da liquidação do montante primitivamente exigido ao devedor é um acto administrativo que precede a notificação para efeitos de cobrança bem como a própria cobrança e que não consiste necessariamente na inscrição pela autoridade aduaneira, nos registos contabilísticos ou em qualquer outro suporte que lhe seja equivalente, do montante em questão”.*
- 3 — *Não se perfilando, in casu, qualquer das excepções do artigo 99º da Reforma Aduaneira, redacção do DL n.º 244/87, de 16.VI, a cobrança a posteriori de quaisquer imposições que não constituam recursos próprios ou direitos residuais regula-se pelas disposições da regulamentação em vigor proémio do artigo 98º de tal Reforma.*
- 4 — *Não sendo a data do registo da liquidação posterior a 16.X.1987 e tendo o início da acção de cobrança em causa nos autos ocorrido em 29.X.1990, perfila-se a sua alegada caducidade.*

Recurso n.º 21 575, em que são recorrente William Hinton & Sons, L.^{da} e recorrida a Fazenda Pública. Relator, o Ex.^{mo} Juiz Cons.º Dr. Mendes Pimentel.

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

WILLIAM HINTON & SONS, L.^{DA}, recorre do acórdão do extinto Tribunal Tributário de 2.^a Instância que revogou sentença do também já extinto Tribunal Fiscal Aduaneiro de Lisboa, julgando este materialmente competente e, conhecendo em substituição, julgou a presente impugnação judicial improcedente, não anulando, pois, o impugnado acto de liquidação de Direitos Niveladores no montante de esc. 157 394108\$00, da autoria do Director da Alfândega do Funchal, emitido em 26.XI.1990 Remata a atinente alegação de recurso como segue:

1. Quando rejeitou que já estivesse concluído, em 29.11.1990, o prazo de caducidade de três anos, estabelecido para o poder de liquidação *a posteriori* e respectiva acção de cobrança pelo artº 2º, nº 1, do Regulamento (CEE) nº 1697/79, do Conselho, de 24 de Julho de 1979, o, aliás douto, aresto sob recurso pecou por erro de

interpretação do Direito aplicável, quer no tocante ao apuramento de uma data para o primitivo *registo de liquidação*, quer no modo de estabelecer a data da acção de cobrança *a posteriori*;

2. Com efeito, de acordo com o sentido do **art.º 1º, n.º 1, alínea c), do Regulamento (CEE) n.º 1697/79 do Conselho, de 24 de Julho de 1979**, sentido esse clarificado e não alterado - pelos art.ºs 1º, n.º 2, alínea c), e 6º, n.º 1, do Regulamento n.º 1854/89, do Conselho, de 14 de Junho de 1989, do art.º 10º do Decreto-Lei n.º 504-E/85, de 30 de Dezembro, e do art.º 1º, n.ºs 1 e 2, do Decreto-Lei n.º 7/86, de 10 de Janeiro, o *registo de liquidação* é um acto jurídico que, a existir, precede necessariamente a notificação para efeito de cobrança;

3. Ao considerar a feitura de *registo de liquidação* em 30.10.1987, o Tribunal Tributário de 2.ª Instância confundiu um *registo de receita*, efectuado (ainda e mal) no quadro do antigo Regulamento das Alfândegas e da Reforma Aduaneira de 1965, com um *registo de liquidação*, acto de Direito comunitário já em vigor naquela data que, de acordo com o mesmo e com os Decretos-Lei referidos na conclusão, anterior, não é, pelo seu próprio tipo, pensável como acto posterior à notificação para efeito de cobrança, notificação essa que o Acórdão sob recurso dá como provada na data de 16.10.1987;

4. Na realidade, inexistiu um acto qualificável como *registo de liquidação* à luz das normas jurídicas aplicáveis, pelo que, de acordo com o disposto pelo **art.º 2º, n.º 1, § 2º do Regulamento (CEE) n.º 1697/79**, deveria o Tribunal *a quo* ter considerado como termo inicial do prazo de caducidade de três anos a data de constituição da dívida aduaneira que é objecto de cobrança *a posteriori*, ou seja, 1 de Julho de 1987;

5. Mas, quer o termo inicial fosse o de 1 de Julho de 1987, quer o de 16 de Outubro de 1987, a verdade é que, na data de 29 de Novembro de 1990 (que o Tribunal *a quo* considera ser a da liquidação *a posteriori* ora controvertida), já se verificava a caducidade do poder de cobrança *a posteriori*, devendo, para todos os efeitos, considerar-se extinta a dívida aduaneira (mesmo que ela tivesse existido ...);

6. Termos em que, ao recusar a anulação do impugnado acto de liquidação de um montante equivalente a Direitos Niveladores com o fundamento de não entender verificado o prazo de caducidade de três anos da acção de cobrança *a posteriori*, incorreu o aliás douto Acórdão sob recurso em violação por erro de interpretação do art.º 1º, n.º 1, alínea c), e do art.º 2º, n.º 1, § 2º do Regulamento (CEE) n.º 1697/79, do Conselho, do art.º 1º, alínea d), e do art.º 10º do Decreto-Lei n.º 504-F/85, de 30 de Dezembro, do art.º 1º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 7/86, de 10 de Janeiro, e dos Despachos Normativos n.ºs 20/86 e 21/86, de 20 de Fevereiro de 1986;

7. Acresce que, tendo o Tribunal Tributário de 2.ª Instância considerado (correctamente) que o acto de liquidação, conformador da situação jurídico-tributária é o acto de liquidação datado de 26.11.1990 e não um anterior acto de 25.10.1990, que o primeiramente referido eliminou do ordenamento jurídico e substituiu, nunca, mesmo que se pudesse considerar termo inicial do prazo de caducidade de três anos o de 30.10.1987, poderia considerar-se relevante o acto de 25.10.1990 para o efeito de interromper o prazo de caducidade da acção de cobrança *a posteriori* lançada em 3.12.1990 ou, mesmo, em 29.1.1.1990;

8. E isto mesmo que, contra o que se sustenta nas conclusões anteriores, o prazo ainda não tivesse decorrido na sua totalidade naquela data de 25.10.1990;

9. Ao entender de outro modo, o aliás douto Acórdão sob recurso violou o *princípio geral de direito administrativo da destruição retroactiva dos efeitos do acto revogado pelo acto revogatório cujo tipo o não destina apenas a fazer cessar para o futuro a produção de efeitos pelo acto revogado*. Simultaneamente, e por força disso, o Acórdão recorrido violou novamente, agora por erro de aplicação, o **art.º 1º, n.º 1, alínea e), e o art.º 2º, n.º 1, § 2º, do Regulamento (CEE) n.º 1697/79, do Conselho, o art.º 1º, alínea d) e o art.º 10º do Decreto-Lei n.º 504-E/85, de 30 de Dezembro, o art.º 1º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 7/86, de 10 de Janeiro, e, os Despachos Normativos n.ºs 20/86 e 21/86, de 20 de Fevereiro de 1986;**

10. A título subsidiário e para o efeito (que se ousa considerar improvável) de as conclusões anteriores não merecerem o duto acolhimento do Venerando Supremo Tribunal Administrativo, deveria ainda ser o Acórdão sob recurso revogado e substituído por outro que considerasse verificada a invalidade do acto de impugnação, devida ao incumprimento, por omissão e por acção, das obrigações impostas à República Portuguesa pelo **art.º 254.º do Tratado de Adesão pelo Regulamento (CEE) n.º 3771/85, do Conselho, de 20 de Dezembro de 1985 e pelo Regulamento (CEE) n.º 579/96, da Comissão, de 28 de Fevereiro de 1986;**

11. Ao rejeitar a verificação de tal invalidade, o aliás douto Acórdão do Tribunal Tributário de 2.ª Instância violou também ele, por erro de aplicação, o **art.º 254º do Tratado de Adesão, o art.º 6º, n.º 1, do Regulamento (CEE) n.º 3771/85 e os arts. 3.º, n.º 1, 4.º, n.ºs 1 e 2, 7.º, n.º 1 e 8.º, n.º 1, do Regulamento (CEE) n.º 579/86;**

12. Também, ao considerar que o acto impugnado não revogou ilegalmente o acto constitutivo de direitos constituído pelo Despacho do Senhor Secretário Regional do Plano da Região Autónoma da Madeira, notificado em 13.01.1986, que isentou o açúcar em causa de "direitos, demais imposições aduaneiras e taxas", o Acórdão sob recurso incorreu em erro de aplicação do **art.º 18.º da Lei Orgânica do Supremo Tribunal Administrativo e do princípio da protecção da confiança dos administrados**, o qual é uma faceta indissociável do **princípio do Estado de Direito democrático, proclamado no art.º 2º da Constituição**.

Termos em que deve o Acórdão sob recurso do Tribunal Tributário de 2.ª Instância ser revogado e substituído por outro que anule o acto de liquidação, de autoria do Senhor Director da Alfândega do Funchal, de um montante equivalente a Direitos Niveladores na importância de Esc. 157.394.108\$00.

Contra-alegando, a Rcd.ª Fazenda Pública conclui:

1.ª A douto acórdão recorrido não viola os artigos 1º e 2º do Regulamento (CEE) n.º 1697/79, do Conselho, nem qualquer outra das disposições citadas pela recorrente nas conclusões 6ª e 9ª das suas duntas alega, pois a liquidação "a posteriori" contenciosamente impugnada foi praticada antes de decorridos 3 anos após o primeiro registo de liquidação dos montantes devidos.

2.ª Não viola o artigo 254º do Acto de Adesão nem os preceitos do Regulamento (CEE) n.º 3771/85 e do Regulamento (CEE) n.º 579/86 invocados na conclusão 11.ª das mesmas alegações pois o Estado Português em todo o processo e a Administração concretamente na liquidação impugnada deram rigoroso cumprimento à aludida regulamentação.

3.ª Também não viola o artigo 18.º da L.O.S.T.A., pois o acto de liquidação impugnado nada tem a ver com a isenção de direitos

que havia sido concedida à recorrente e por isso não a revogou total ou parcialmente.

No acórdão interlocutório de fls. 504-518, decidiu-se interpellar o TJCE sobre oito questões prejudiciais relativas à interpretação dos artigos 1º, 2º e 5º do Regulamento (CEE) n.º 1679/79 do Conselho, de 24 de Julho de 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.

Obtiveram as mesmas de tal Alto Tribunal Comunitário as seguintes respostas:

“1) Os artigos 1º, n.º 2, alínea c), e 2º, n.º 1, § 2º, do Regulamento (CEE) n.º 1697/79, do Conselho, de 24 de Julho de 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, devem ser interpretados no sentido de que o registo da liquidação do montante primitivamente exigido ao devedor é um acto administrativo que precede a notificação para efeitos de cobrança bem como a própria cobrança e que não consiste necessariamente na inscrição pela autoridade aduaneira, nos registos contabilísticos ou em qualquer outro suporte que lhe seja equivalente, do montante em questão.

2) O artigo 2º, n.º 2, do Regulamento n.º 1697/79 deve ser interpretado no sentido de que, quando um primeiro acto que determina o montante dos direitos niveladores devidos é revogado e substituído por um segundo acto que, sem alterar o fundamento da cobrança, os fixa num montante inferior ao que tinha sido inicialmente fixado, a acção de cobrança deve ser considerada iniciada pelo primeiro acto.

3) Nem o artigo 254º do Acto relativo às condições de adesão do Reino de Espanha e da República Portuguesa e às adaptações dos Tratados nem as disposições dos Regulamentos (CEE) n.º 3771/85, do Conselho, de 20 de Dezembro de 1985, relativo às existências de produtos agrícolas que se encontram em Portugal, e n.º 579/86, da Comissão, de 28 de Fevereiro de 1986, que estabelece as regras relativas às existências de produtos do sector do açúcar que se encontrem em 1 de Março de 1986 em Espanha e em Portugal, se opõem a que a República Portuguesa exija aos operadores detentores de quantidades excedentárias de açúcar que tivessem tido condições de exportar no prazo previsto para o efeito o pagamento dos direitos niveladores previstos no artigo 7º, n.º 1, do Regulamento n.º 579/86.

4) A autoridades aduaneiras de um Estado-Membro devem renunciar a uma cobrança *a posteriori* dos direitos nos termos do artigo 5º, n.º 2, do Regulamento n.º 1697/79 quando

- os direitos não foram cobrados devido a um erro de interpretação ou de aplicação dos textos relativos aos direitos niveladores em causa que é consequência de um comportamento activo das autoridades competentes, o que exclui os erros provocados por declarações inexactas do devedor,

- um devedor actuando de boa-fé não podia razoavelmente detectar esse erro, apesar da sua experiência profissional e da diligência de que devia fazer prova, e

- o devedor tiver observado todas as disposições previstas pela regulamentação em vigor no que respeita à declaração do facto a que está ligada a cobrança dos direitos niveladores em causa.”

Devidamente notificada às partes a junção aos autos da decisão do TJCE de fls.691-710, apenas a Rct. WILLIAM HINTON & SONS, L.^{DA}, se pronunciou pertinentemente, concluindo:

1. A posição enunciada pela Instância de reenvio sobre o que deve considerar-se *registo da liquidação* para o efeito do disposto pelo artigo 2º, n.º 1, do Regulamento (CEE) n.º 1697/79, do Conselho, de 24 de Julho de 1979, mostra que decorreu, no caso *sub judice*, um prazo superior a três anos entre o momento desse *registo da liquidação*, que não pode ser posterior a 16 de Outubro de 1987, e o momento do início da cobrança *a posteriori*, mesmo que computado do modo mais desfavorável para a recorrente, ou seja, em 29 de Outubro de 1990;

2. Desde que seja aplicável ao caso *sub judice* aquele Regulamento n.º 1697/79, houve pois caducidade da acção para cobrança *a posteriori*;

3. Com efeito, como decidiu o Tribunal de Justiça, o registo da liquidação do montante primitivamente exigido ao devedor é “um acto administrativo que precede a notificação para efeitos de cobrança”;

4. Como a notificação do montante primeiramente exigido teve lugar em 16 de Outubro de 1987, o prazo de caducidade de três anos estava completado quando teria tido lugar a cobrança *a posteriori* em 29 de Outubro de 1990;

5. A cobrança *a posteriori* só não estaria portanto precluída por caducidade se, por falta de declaração pela “William Hinton” do *stock* de açúcar por ela detido em 1 de Março de 1986, não houvesse lugar à aplicação do Regulamento n.º 1697/79;

6. Fazendo alusão à posição da Comissão Europeia, segundo a qual teria havido ausência de declaração, o Tribunal de Justiça não se pronuncia ele próprio sobre essa questão, remetendo a respectiva análise para o juiz nacional à luz das especificidades do processo;

7. Ora, estas especificidades - centradas sobre as competências do Instituto do Vinho da Madeira como autoridade reguladora do comércio de açúcar à data dos factos relevantes - mostram que, como a “William Hinton” vem alegando nestes autos, esta fez a declaração das suas existências de açúcar, quer perante a Alfândega do Funchal, no momento da respectiva importação, quer, mais especificadamente para observância do disposto pelo artigo 3º, n.º 2, do Regulamento (CEE) n.º 579/86, da Comissão, de 28 de Fevereiro de 1986, perante o Instituto do Vinho da Madeira;

8. E o Instituto do Vinho da Madeira era a *autoridade competente* para receber tal declaração;

9. Na verdade, como está dado por provado pelo Tribunal *a quo*, a “William Hinton” enviava diariamente ao Instituto do Vinho da Madeira notas onde constavam as entradas e saídas de açúcar do seu armazém, assim como o *stock* residual ali conservado;

10. E nunca o Instituto do Vinho da Madeira - que transmitiu, ele, sim, informações erróneas à Administração Central sobre o açúcar existente na Madeira na data da adesão à CEE - alguma vez alegou contra a “William Hinton” que esta lhe tivesse prestado declarações inverídicas.

Termos em que, verificando-se a aplicabilidade do Regulamento (CEE) n.º 1697/79, por se tratar de açúcar declarado à autoridade competente, deve, à luz da pronúncia do Tribunal de Justiça, entender-se que, ao ter início (segundo este Tribunal, em 29 de Outubro de 1990), já a acção de cobrança *a posteriori* estava prescrita pelo

decurso do prazo de 3 anos sobre o registo da liquidação, efectuado nunca após 16 de Outubro de 1987.

Assim sendo, ficam prejudicadas as outras questões controvertidas, devendo o Supremo Tribunal Administrativo dar provimento ao presente recurso com o fundamento constante da conclusão 6.^a das respectivas alegações, ou seja, porque, ao recusar a anulação do impugnado acto de liquidação de um montante equivalente a Direitos Niveladores com o fundamento de não entender verificado o prazo de caducidade de três anos da acção de cobrança *a posteriori*, incorreu o acórdão sob recurso em violação por erro de interpretação do artigo 1º, n.º 1, alínea c), e do artigo 2º, n.º 1, § 2º, do Regulamento (CEE) n.º 1697/79, do Conselho, do artigo 1º, n.º 1, do DL n.º 7/86, de 10 de Janeiro, e dos Despachos Normativos n.ºs 20/86 e 21/86, de 20 de Fevereiro de 1986.

O distinto PGA emitiu duto parecer no sentido do provimento do recurso.

Corridos vistos complementares, cumpre decidir.

O tribunal *a quo* julgou provados os seguintes factos:

”a) A recorrente dedica-se, entre outras actividades, ao armazenamento e comercialização de açúcar;

b) No período que antecedeu a adesão de Portugal às Comunidades Europeias a importação de açúcar no arquipélago da Madeira competia, em regime de exclusivo, ao Instituto do Vinho da Madeira;

c) Este Instituto disciplinava e controlava a comercialização do açúcar mas, como não dispunha de condições materiais para o efeito, encarregava a recorrente de armazenar e comercializar o açúcar que importava, enviando-lhe esta, diariamente, notas onde constavam as entradas e saídas de açúcar assim como o *stock* residual;

d) Em contrapartida deste serviço ao IVM a recorrente, recebia uma comissão designada ”taxa de manuseamento” previamente ajustada entre as partes;

e) Em finais de 1985 a Interbizi-International Trading, L.^{da}, sociedade com sede em Lisboa, contactou a recorrente; propondo-lhe que comercializasse uma quantidade de açúcar branco, a importar pela proponente da CEE, destinada ao abastecimento da RAM, em virtude das existências daquelas mercadorias se revelarem insuficientes para garantir tal abastecimento;

f) A recorrente acedeu em prestar à Interbizi o serviço por esta requerido em termos idênticos aos que habitualmente prestava ao IVM tendo, a pedido daquela, subscrito os BRI e mais documentos necessários à importação;

g) O IVM enviou ao Sr. Secretário Regional da Economia do Governo Regional da Madeira o ofício que constitui fls. 29 (doc. n.º 4) ao qual foi junta carta da Interbizi da qual resultaria que esta pretendia ”proceder ao armazenamento de açúcar na fábrica Hinton por forma a que possa fazer a sua comercialização a partir de 1 de Março próximo”.

Neste mesmo ofício informava o IVM que uma vez que ia perder ”a partir daquela data a exclusividade de importação e venda do açúcar não se vê inconveniente em satisfazer o pedido apresentado desde que o açúcar que venha a ser armazenado na fábrica Hinton só seja comercializado após esgotar o actual *stock* do Instituto, fiscalizando e controlando este organismo as existências”.

Sobre este ofício foi proferido o seguinte despacho ”Autorizado nos termos propostos pelo IVM”.

h) Os BRIs, constantes de fls. 30 a 33 (docs. n.ºs 5 a 8), foram subscritos pela recorrente, em 10.12.85, como ”agente e distribuidor na Madeira da firma Interbizi International Trading, L.^{da}”;

i) Nessa mesma qualidade subscreveu a recorrente, em 11-12.85, o requerimento de fls. 34 (doc. 9), dirigido ao Sr. Secretário Regional do Plano solicitando que o açúcar a importar fosse isento de direitos, demais imposições aduaneiras e taxas ao abrigo do DL 49.260, de 25-9-69 uma vez que tal açúcar se destinava ao abastecimento público da Região;

j) Este pedido foi deferido (fls. 35 - doc. 10) depois de o Sr. Director da Alfândega se ter pronunciado favoravelmente ao solicitado (fls. 36 - doc. 11.);

1) A recorrente assinou a declaração de fls. 37 (doc. 12) da qual consta que o açúcar importado pelos mencionados BRIs é propriedade da Interbizi e que foi esta que procedeu ao pagamento do mesmo ao vendedor;

m) O açúcar importado no quantitativo de 5.000 toneladas chegou ao porto do Funchal no fim do mês de Janeiro de 1986 e era proveniente da Dinamarca conforme consta dos certificados de origem constantes de fls. 42, 52, 60 e 69, (doc. 13);

n) O despacho da mercadoria pela Alfândega do Funchal foi efectuado através dos bilhetes n.ºs 243, 244, 245 e 246, de 23-1-86, constantes de fls. 39, 48, 56 e 65 (doc. 13);

o) Aos três primeiros bilhetes, conforme dos mesmos consta, correspondem, respectivamente, as seguintes quantidades de açúcar: 1688, 1680 e 820 toneladas;

p) Em. 27-2-86, conforme consta de fls. 39, 48 e 56, a Alfândega procedeu à verificação deste açúcar e liquidou as imposições devidas incluindo IVA;

q) No bilhete de despacho n.º 246 foram repercutidas as quebras (açúcar perdido e deteriorado) no montante de 22.979 kg pelo que nele foram declarados 796.821 kgs (fls. 65);

r) Este bilhete foi verificado em 27-2-86 e a liquidação das imposições devidas, incluindo IVA, veio a ser efectuada pela Alfândega do Funchal em 29-4-86 (fls. 65);

s) A fornecedora do açúcar, Gengrood Intemational, SA, emitiu e dirigiu à recorrente ”agente e distribuidor na Madeira da firma Interbizi” as facturas que constituem fls. 75 a 78 (doc. 14 a 17) datadas de 3-2-86;

t) A Interbizi emitiu e assinou, em 13-3-86, a declaração de fls. 79 (doc. 18) na qual afirmou que as 4 facturas referidas eram da sua ”inteira responsabilidade”;

u) A recorrente facturou à Interbizi o referido açúcar conforme consta das facturas que constam de fls. 80 a 83 (doc. 19 a 22) sendo as três primeiras de 31-3-86 e a última de 20-5-86;

v) Em 9-4-86 a recorrente e a Interbizi assinaram o contrato que constitui fls. 84 e 85 (doc. 23);

x) Após a descarga no porto do Funchal o açúcar passou a estar depositado no armazém da recorrente simultaneamente com o açúcar do Instituto do Vinho da Madeira;

z) Em 28-2-86 o representante da SECI no GT solicitou por telex ao Conselho Directivo do IVIMad que fossem obtidos os números das existências de açúcar branco (fls. 87 - doc. 25);

a) Em 12-3-86 o IVM enviou ao representante da SECI no GT o telex constante de fls. 86 do qual consta, além do mais, que, em

1-3-86, a recorrente tinha 4.500 toneladas de açúcar refinado branco para abastecimento público da Região Autónoma (fls. 86 - doc. 24);
 bb) A repartição do stock normal de reparteição entre a Madeira e os Açores foi objecto da controvérsia constante de fls. 88 a 96 - doc. 26 e 27;

cc) As vendas do referido açúcar iniciaram-se em Maio de 1986 e terminaram em Maio de 1987;

dd) Pelo ofício constante de fls. 61 e 62 do Processo Instrutor (PI) a Direcção de Serviços de Circulação de Mercadorias e Política Agrícola (DSCMPA) da DGA comunicou à Alfândega do Funchal que deveria a recorrente ter exportado 1.653.186 kg de açúcar pelo que, não tendo ocorrido tal exportação, se constituiu devedora de direitos niveladores à taxa de 6.336\$51 por cada 100 kg por ser esta a taxa vigente em 30-6-87;

ee) A DSCMPA anexou a este ofício cópia do ofício do OIA que constitui fls. 64 a 66 do PI no qual este Instituto informava ter constatado, em 1-9-87, que às 0 horas de 1-3-86 se encontravam por exportar, na Região Autónoma da Madeira, 3.712.000 kg de açúcar branco sendo 1.653.186 pertença da firma recorrente e 1.596.814 Kg do IVM;

ff) Em 16-10-87 a Alfândega do Funchal dirigiu à recorrente o ofício constante de fls. 97 (doc. 28) no qual se afirma, além do mais, que:

”... não apresentou ao Organismo de Intervenção do Açúcar (OIA) prova de ter exportado o *stock* excedentário em seu poder, que é de 1.653.186 kg.

Deste modo, a confirmar-se este facto, fica obrigada ao pagamento imediato da quantia de 6.336\$51 por cada 100 kg de açúcar normal com polarização normal, o que dá a importância total de 104.754.290\$00”;

gg) Este ofício foi emitido em conformidade com a nota nº 2839, proc. 16.1/87, de 17-9-87, da Direcção de Serviços de Circulação de Mercadorias e Política Agrícola da DGA que constitui fls. 98 e 99 (doc. 29 que igualmente consta de fls. 61 e 62 do PI);

hh) A recorrente pagou a quantia referida anteriormente de 104.754.290\$00, em 30-10-87, a qual foi objecto do respectivo registo de liquidação, em 30-10-1987, obtendo o nº 004931 conforme consta de fls. 101 (doc. 31 e fls. 76 do PI);

ii) A DSCMPA informou a Alfândega do Funchal pelo ofício constante de fls. 107 a 110 que a taxa aplicada na regularização do stock atribuído à recorrente de 6.336\$51/100 kg é inferior à que decorre da aplicação do artº 7º do Reg. (CEE) 579/86 de 66.620\$52 por ter sido deduzido o Montante Compensatório Monetário;

jj) Em 20-6-90 o Serviço de Conferência Final da Alfândega do Funchal emitiu parecer no sentido de ser promovida cobrança adicional à recorrente no montante de 4.965.214\$00 a título de direitos niveladores o qual mereceu despacho de concordância, em 22-6-90, da Direcção da Alfândega do Funchal tendo sido organizado o processo de cobrança *a posteriori* nº 33/90 (fls. 111 a 117 do PI).

ll) Em 26-6-90 a Alfândega do Funchal enviou à recorrente o ofício de fls. 102 (doc.32) do qual, além do mais, consta o seguinte:

”... informo a V. Ex.^a de que a taxa aplicada na regularização do referido stock (6.336\$51/100 kg) é inferior à que decorre da aplicação do artº 7º do Regulamento (CEE) nº 579/86 (6.620\$52/100 kg) por, então, ter sido deduzido o M.C.M. (1.462\$46/100 kg), dedução essa não prevista no citado artigo.

Assim, e em cumprimento do despacho do Senhor Subdirector-Geral Dr. Celestino Geraldês, solicito se digne providenciar no sentido de se proceder à regularização atrás referida, no prazo de 10 dias a contar da recepção do ofício, do pagamento nesta Alfândega do montante de 4.695.213\$50 . . .”;

mm) A Alfândega do Funchal enviou à Interbiz o ofício constante de fls. 126 a 129 do PI;

nn) Em 20-2-91 a recorrente procedeu ao pagamento da quantia de 4.695.236\$00 conforme consta de fls. 301 do PI;

oo) Em 26-9-90 a Alfândega do Funchal enviou à recorrente o ofício de fls. 103 (doc. 33) do qual, além do mais, consta o seguinte:

”... os direitos niveladores aplicados na importação ao açúcar constantes das existências excedentárias, são de incluir no valor tributável do IVA.

Assim sendo, e dado que, aquando das importações efectuadas pela vossa firma tal verba não foi cobrada por esta Alfândega, nem em data posterior, solicito de V. Ex.^a se digne providenciar no sentido de se proceder à cobrança das importâncias exigidas mas não cobradas, no valor de 6.368.850\$00, . . . , no prazo de 10 dias a contar da recepção do presente ofício.”;

pp) Pelo ofício de fls. 137 e 138 do PI a Inspeção Aduaneira comunicou à Alfândega do Funchal que as quantidades de açúcar indicadas pelo OIA não correspondiam às existências da recorrente e que a mesma tinha não 1.653.186 kg mas 4.030.554 kg apuradas pela IGF do que resultava que os direitos niveladores exigíveis totalizavam 266.843.634\$00;

qq) A recorrente foi notificada pelo ofício de 25-10-90, constante por fotocópia de fls. 107 e 108 (doc. 36), o qual, além do mais, tem o seguinte conteúdo:

”Assunto: *Stock* excedentário atribuído à Região Autónoma da Madeira quando da entrada de Portugal na Comunidade.

1. A Inspeção Aduaneira comunicou, através da nota . . . que . . . as quantidades indicadas pelo OIA a esta Alfândega, como correspondente ao *stock* excedentário de açúcar a tributar nos termos do Regulamento (CEE) nº 579/86, da Comissão, de 28 de Fevereiro, não eram as efectivamente detidas pela vossa firma.

2. Com efeito, enquanto o OIA indicou 1.653.186 kg, como sendo a quantidade em vosso poder à data de 01/03/86, veio a apurar-se que a efectivamente detida é de 4.030.554 kg.

3. Tal facto levou a que, os montantes de direitos niveladores liquidados pela Alfândega, não correspondessem aos efectivamente devidos, pois resulta que: 4.030.554 kg × 6.620\$52/100 kg = = 266.843.643\$00 . . .

4. Posto isto, e a fim de dar cumprimento ao despacho do Exmo. Senhor SEAF, de 09/10/90, que ordena se proceda à cobrança urgente das importâncias devidas, as quais se traduzem em 266.843.634\$00, solicito de V. Ex.^a se digne providenciar no sentido de serem satisfeitas as importâncias exigíveis mas não cobradas no referido montante, no prazo de 10 dias, a contar da data da recepção do presente ofício, sob pena de cobrança coerciva.”;

rr) Este ofício foi remetido à recorrente por CRCAR tendo o aviso sido assinado em 29-10-90 conforme consta de fls. 145 a 147vº do PI;

ss) Em 23-11-90 o processo de cobrança *a posteriori* nº 33/90 foi instruído com cópia do relatório elaborado, em 2-8-90, pela IGF,

da informação nº 92/90 da Inspeção Aduaneira e do ofício nº 426, de 27-9-90, sobre o qual se encontra exarado despacho proferido; em 9-10-90, proferido pelo Sr. Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais ordenando que se procedesse à cobrança urgente das importâncias devidas (fls. 169 a 230 do PI);

t) O relatório da IGF concluiu que as existências de açúcar na Região Autónoma da Madeira às 0 horas de 1-3-86 eram de 6.574.282 kg pertencendo 4.976.821 à recorrente e 1.597.461 kg ao IVM constando do mesmo relatório o seguinte (fls. 193 do PI):

”4.3. Cálculo dos direitos niveladores.

4.3.1. Repartição do *stock* excedentário pelos detentores do açúcar.

Tendo em conta que as existências de açúcar na R.A. Madeira eram da responsabilidade de duas entidades, parece razoável proceder à repartição do *stock* normal de reporte, fixado para aquela Região, proporcionalmente aos montantes detidos, em 88-03-01, por cada entidade (note-se, contudo, que o IVM adovogou que o *stock* de reporte lhe deveria ser totalmente. imputado - cfr. doc. z do anexo XXIII (fls. 272)).

Naquele pressuposto, as quantidades de *stock* normal de reporte a atribuir a cada entidade atingem os seguintes montantes:

Interbiz - International Trading, L.^{da};

$$\frac{\text{Exist. Interbiz}}{\text{Exist. RAM}} \times \text{stock, reporte, donde}$$

$$\frac{4.976.821}{6.574.282} \times 1.250.000 = 946 267$$

Entidade — Interbiz;
Existências — 4 976 821;
Stock de reporte — 946 267;
Stock excedentário — 4.030.554.”

uu) Em 25-10-90 foi enviado à recorrente o ofício de fls. 109 e 110 (doc. 37) do qual, além do mais, consta o seguinte:

”Na sequência do n/ofício . . . o qual ordena o pagamento do montante de 266.843.634\$00 . . . esta direcção determina:

- A cobrança *a posteriori* do montante de 16.010.618\$00 . . . referente à rubrica IVA o qual inclui no seu valor tributável o montante de direitos niveladores na importação, assim:

$$- 266.843.634\$00 \times 6\% = 16.010.618\$00.$$

Tal entendimento resulta da melhor interpretação dada ao artº 17º do CIVA. . .

Nestas condições, solicito de V. Ex.^a se digne providenciar no sentido de serem satisfeitas as importâncias exigíveis mas não cobradas no referido montante, no prazo de 10 (dez dias)” . . .”

vv) Foi a recorrente, posteriormente, notificada pelo ofício constante de fls. 25 dos presentes autos, de 26-11-90, o qual tem; além do mais, o seguinte conteúdo:

”Cumpre-me informar V. Ex.^a que, a importância a pagar . . . não é efectivamente a comunicada a V. Ex.^a através do ofício . . . de 25-10-90, mas sim a de 157.394.108\$00, - a qual se traduz na dedução de 104.754.290\$00 importância esta paga através da guia *ad hoc*, de 30-10-87, bem como 4.695.236\$00 decorrente da alteração da taxa a aplicar por força do artº 7º do Regulamento (CEE) 579/86 -, e da qual V. Ex.^a foram em devido tempo notificados para proceder

ao respectivo pagamento (Julho de 1990) não o tendo efectuado até à presente data, nem sido pedida a suspensão da sua eficácia com a correspondente garantia, pelo que se encontra em fase de cobrança coerciva, através das Finanças do Funchal.

Por tudo isto, deverá V. Ex.^a ter em conta o montante de 157.394.108\$00 e não o anteriormente comunicado, no sentido de tomar as providências tidas por conveniente afim de proceder ao pagamento da quantia em dívida, com a urgência que o assunto requer, nomeadamente no prazo de 10 dias após a recepção do presente ofício, sob pena de proceder à cobrança coerciva da importância em dívida.”

xx) Este ofício foi enviado à recorrente por CRCAR tendo o citado aviso sido assinado em 3-12-90 (fls. 233 e 234 do PI);

zz) Com data de 3-12-90, foi entregue à recorrente a certidão que consta de fls. 111 e segs.;

”a) O açúcar a que se referem os bilhetes n.ºs 243, 244, 245 e 246 chegou ao porto do Funchal em 29-1-86 e seguiu directamente para as instalações da recorrente, em regime de descarga directa e sob fiscalização da Guarda Fiscal;

b) A recorrente entregou na Tesouraria da Alfândega do Funchal o numerário a que se referem as guias n.ºs 97, 98, 99 e 100, de 28-1-86;

c) Os bilhetes foram conferidos, verificados e reverificados no dia 27-2-86 e nesta mesma data foi exarada autorização de saída da mercadoria;

d) As importâncias correspondentes aos bilhetes n.ºs 243, 244 e 245 foram pagas em 26-2-86;

e) O bilhete de despacho de importação n.º 246 foi pago em 29-4-86, em virtude de ter sido detectada mercadoria avariada - 145 sacos de açúcar - inutilizada em 23-4-86 sob controlo aduaneiro, o que determinou rectificação da contagem.”

Exposto o quadro factual disponível, cabe referir que o triunfo da tese da recorrente quanto à nuclear questão da caducidade da acção de cobrança *a posteriori* passa, desde logo, pela aplicabilidade do Regulamento (CEE) n.º 1697/79.

Pois bem, nos termos do artigo 98º, proémio, da *Reforma Aduaneira* (aprovada pelo DL n.º 46 311, de 27 de Abril de 1965), redacção do Decreto-Lei n.º 244/87, de 16 de Junho, ”a cobrança *a posteriori* de quaisquer imposições que não constituam recursos próprios ou direitos residuais regula-se pelas disposições da regulamentação comunitária em vigor, com as excepções constantes dos artigos seguintes.”

Ora, não se perfilando qualquer das duas excepções do artigo seguinte (patentemente, desde logo não há, no probatório, rasto do menor indicio de ”acto fraudulento”; depois, não se encontrava em dívida ”a totalidade das imposições fiscais internas”. Neste ponto, é de ter presente que ”em 27-2-86, conforme consta de fls. 39, 48 e 56, a Alfândega procedeu à verificação deste açúcar e liquidou as imposições devidas, incluindo IVA” - alínea p) do quadro factual. E o teor das suas alíneas jj), oo), pp) e vv) corrobora que estão em causa cobranças *adicionais*.), seguro é que se impõe, *in casu*, a aplicação do Regulamento (CEE) n.º 1697/79 do Conselho, de 24 de Julho de 1979, por remissão do sobredito artigo 98º. E o mesmo se diga em relação aos direitos niveladores, tendo presente o teor das alíneas ff) - tinham sido cobrados inicialmente 104 754 290\$00 de direitos niveladores (6 336\$51 por cada 100 kg, sendo a quantidade

1 613 186 kg), quantia que foi paga - alínea hh); depois, a administração aduaneira comunicou que a quantidade não era essa, mas, sim, 4 030 554 kg, pelo que os direitos niveladores seriam de 266 843 634\$00 - alínea pp). Vide, ainda, alíneas qq) e vv).

Destarte, não há, para tal, necessidade de "analisar se a mercadoria sujeita a pagamento de direitos niveladores foi declarada em conformidade com o artigo 3º, n.º 2, do Regulamento n.º 579/86" - n.º 38 do Despacho do Tribunal de Justiça (1ª Secção), a fls. 691-710.

Aqui chegados, importa referir que na segunda parte do n.º 1 do artigo 2º daquele Regulamento n.º 1697/79 se prescreve que a cobrança *a posteriori* "não pode ser iniciada depois de findo o prazo de três anos a contar da data do registo da liquidação do montante primitivamente exigido ao devedor, ou, não tendo havido registo da liquidação, a contar da data da constituição da dívida aduaneira relativa à mercadoria em causa."

Segundo o convocado Despacho do TJCE, *o registo da liquidação do montante primitivamente exigido ao devedor é um acto administrativo que precede a notificação para efeitos de cobrança bem como apropriada cobrança e que não consiste necessariamente na inscrição pela autoridade aduaneira, nos registos contabilísticos ou em qualquer outro suporte que lhe seja equivalente, do montante em questão.*

Decorre da alínea ff) do probatório que, como bem realça a Rct. na 1ª conclusão da sua alegação final, a data do *registo da liquidação* assim entendido "não pode ser posterior a 16 de Outubro de 1987", altura em que à impugnante foi, por ofício constante de fls. 97, comunicado que ficava "obrigada ao pagamento imediato da quantia de 6336\$51 por cada 100 kg de açúcar normal com polarização normal, o que dá a importância de 104 754 290\$00."

E das alíneas qq) e rr) resulta que o início da "acção para cobrança dos direitos não recebidos" ocorreu, "mesmo que computado do modo mais desfavorável para a recorrente", em 29 de Outubro de 1990 (data em que ela recebeu o ofício fotocopiado a fl. 107-108, em que, além do mais, lhe foi determinado o pagamento, no prazo de dez dias, das "importâncias exigíveis mas não cobradas", no montante de 266 843 834\$00 - *na acepção do n.º 1, 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* [n.º 2 do artigo 2º do Regulamento (CEE) 1697/79].

Temos, pois, que, entre a data do "registo de liquidação" 16.X.1987 e a data do início da acção de cobrança *a posteriori* 29.X.1990, transcorreram mais de três anos, estando, pois, nesta última data, há vários dias transcorrido, efectivamente, o prazo de caducidade da segunda parte do n.º 1 do artigo 2º do sobredito Regulamento. E, seguramente, não se perfilava, então, a excepção do preceito seguinte. Ninguém esgrime com ela nestes autos.

Destarte, procede a primeira questão colocada pela recorrente, necessariamente determinante da procedência da presente impugnação, por isso que prejudicado o conhecimento das restantes.

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, revogando-se o aresto recorrido e julgando-se esta impugnação judicial procedente, em consequência se anulando a liquidação em causa. Sem custas.

Lisboa, 8 de Maio de 2002. — *Mendes Pimentel* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Jorge de Sousa*.

Acórdão de 8 de Maio de 2002.

Assunto:

Impugnação. IRC. Encargos com férias vencidas em 1989. DL n.º 442-B/88.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — Resultando provado no autos que o contribuinte vinha, desde 1980, calculando e contabilizando como custos de cada exercício o montante dos encargos com férias a esse exercício respeitante, embora a pagar no ano seguinte, não tem então aplicação o disposto nos arts. 12º, nº 1, e 13º, nº 2, al. a), do DL n. 442-B/88, de 30/11.

Rec. n.º 25.719 Recorrente: Electroliber, L.^{da} Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. ELECTROLIBER, L.^{DA}, com sede na Rua Vasco da Gama, 4 e 4-A, Sacavém, impugnou judicialmente a liquidação adicional de IRC do ano de 1989.

Alega que desde 1980 vem adoptando o sistema de calcular e contabilizar como custos de cada exercício o montante de encargos com férias, a esse exercício respeitantes, embora a pagar no ano seguinte.

Ora, a AF corrigiu a declaração de IRC daquele ano, acrescentando à matéria colectável um valor como reposição das provisões constituídas nos termos do CCI, na parte correspondente a 25 % dos encargos com férias pagas em 1989.

Alegou ainda que a AF não aceitou a dedução de determinada importância a título de benefícios fiscais.

O M.^{mo} Juiz do 3º Juízo do Tribunal Tributário de 1.^a Instância de Lisboa julgou a impugnação parcialmente procedente, tendo apenas anulado o acto de liquidação impugnado no tocante à dedução de determinada importância a título de benefícios fiscais.

Inconformada com esta decisão, a impugnante interpôs recurso para este Supremo Tribunal, formulando as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

a) No exercício de 1989 a recorrente não contabilizou como custo qualquer importância relativa a encargos com férias respeitantes a anos anteriores, mas tão somente os respeitantes ao próprio exercício a pagar no ano seguinte. Pelo que,

b) Não se verifica, no caso *sub judice*, a hipótese prevista na parte final do n.º 1 do art. 12º do DL n.º 422-B/88, não havendo, consequentemente, qualquer valor a transferir para resultados, nos termos da al. a) do n.º 2 do art. 13º do referido diploma legal.

c) Sendo, por isso, a dita sentença recorrida resultante de uma errada interpretação e aplicação das normas legais à situação de facto descrita pela recorrente, e

d) Não se aplicando à situação em análise as normas legais invocadas na douta sentença recorrida, deve a liquidação adicional impugnada ser anulada, revogando-se em consequência a sentença recorrida.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

2.1. A AF procedeu a correcções à declaração de IRC apresentada pela impugnaste, relativa ao exercício de 1989, tendo procedido a liquidação adicional desse imposto no montante de 5.949.412\$00.

2.2. Uma das correcções efectuadas consistiu no acréscimo à matéria colectável de 9.634.495\$00, como valor de reposições das provisões constituídas nos termos do CCI, na parte correspondente a 25% dos encargos com férias pagas em 1989.

2.3. Uma outra das correcções consistiu na não aceitação da dedução a título de benefícios fiscais referente a 20% dos rendimentos da dívida pública interna emitida depois de 3/5/89, por entender que tais rendimentos respeitam a operações de aplicações de curto prazo conhecida por acordos de recompra com características idênticas a operação de reporte e por esse facto não enquadráveis no art. 2º do DL 143-A/189.

2.4. A impugnaste desde 1980 que vinha adoptando o sistema de calcular e contabilizar como custos de cada exercício o montante dos encargos com férias a esse exercício respeitante, embora a pagar no ano seguinte.

3. Está em causa a aplicação (ou não) à hipótese dos autos do disposto nos arts. 12º, nº 1, e 13º, nº 2, al. a), do DL n. 442-B/88, de 30/11.

Dispõe o primeiro daqueles normativos:

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

Dispõe, por seu turno, o segundo:

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

a) Importância correspondente à parte dos encargos devidos por motivo de férias considerada como custo do exercício nos termos da parte final do nº 1 do art. 12º.”

Pois bem,

Do confronto do probatório - ponto 2.4. - com os textos legais acabados de transcrever é fácil constatar que os mesmos não têm hipótese de aplicação à concreta situação vertida nos autos.

Na verdade, e atenta a forma como a recorrente organizava a sua contabilidade, a alteração de contribuição industrial para IRC não implicou qualquer alteração de critérios contabilísticos.

Assim, e como é óbvio, a recorrente contabilizou em 1988 como custos os encargos resultantes dos direitos a férias nascidos em 1988 e assim sucessivamente nos anos anteriores.

Daqui resulta que em 1989 só devem ser considerados como custos aqueles encargos com férias resultantes dos direitos a férias nascidos em 1989.

E porque a recorrente contabilizou sempre os encargos com férias como custo fiscal do exercício em que nasceu o respectivo direito a férias, não se pode falar em “saldo de provisões constituídas ao abrigo das alíneas c) e d) do art. 33º do CCI em 25% dos encargos com férias pagos em 1989...” na expressão da autoridade recorrida, a fls. 45.

Ainda se podia aceitar a tese da AF se previamente tivesse sido corrigida a liquidação do ano de 1988.

Mas como não há notícia de ter sido feita essa rectificação, então o procedimento seguido pela recorrente é aceitável.

A pretensão desta merece assim acolhimento.

4. Face ao exposto, acorda-se em conceder provimento ao recurso, revogando-se a sentença recorrida, no segmento em que negou provimento à pretensão da recorrente, julgando-se inteiramente procedente a impugnação e anulando-se a liquidação impugnada.

Sem custas.

lisboa, 8 de Maio de 2002. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Benjamim Rodrigues* — *Alfredo Madureira*.

Acórdão de 8 de Maio de 2002.

Assunto:

Recurso por oposição de julgados. Tramitação aplicável. Aplicação dos arts. 765º a 767º do C.P.Civil. Alegação demonstrativa da oposição. Prazo.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — *Não obstante a sua revogação no âmbito do processo civil, pelos arts. 3º e 17º, nº 1, do Dec-Lei nº 329-A/95, de 2/12, os arts. 765º a 767º do C.P.Civil, continuam a aplicar-se, com as necessárias adaptações, à tramitação do recurso, por oposição de julgados, para o Pleno da Secção, na vigência do CPT.*

2 — *Assim, ali, o prazo de apresentação das alegações demonstrativas da existência de oposição é de dez dias artº 765º, nº 3, e 6º, nº 1, al. b), do Dec-Lei 329-A/95, de 12/12.*

Recurso nº 25 930. Recorrentes: António Pedro David de Sousa Meireles e outro; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex^{mo} Juiz Consº Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do STA:

Vem ANTÓNIO PEDRO DAVID D E SOUSA MEIRELES e OUTROS reclamar para a conferência do despacho de fls. 131v que por falta de alegações tempestivas julgou deserto o recurso que os

mesmos haviam interposto por oposição de julgados do acórdão da Secção, a fls. 107 e segs.

Pretendem os reclamantes que, ao caso sub Júdice, não é aplicável o artº 765º do CPCivil mas, antes, os arts. 102º e 106º da LPTA, já que aqueles estão revogados pelo artº 17º do Dec-Lei nº 329-A/95, de 12 Dez, e os arts. 678º, n.º 4, 732º-A e 732º-B do CPCivil, sob pena de “ofensa do artº 203º da Constituição da República Portuguesa”.

Assim, a questão dos autos é a da tramitação dos recursos para o Pleno, por oposição de acórdãos, nos termos do artº 30º do ETAF.

Ora, é jurisprudência uniforme deste STA, que, apesar de revogados pela Reforma do Processo Civil de 1995/96, os arts. 765º a 767º do CPC continuam a ser aplicáveis aos recursos referidos.

Cfr., por mais recentes, os Acds. de 26Set01, Rec. 24.755 (Pleno), de (Pleno) 27/06/01, Recs. 25.957, 25.388, 25.694, 25.596, de (Pleno) 28/03/01, Recs. 25.066, 25.714, 24.989, 24.712. Cfr., ainda, *Acs. Dout.* 450-754, 449-658, 442-1262 e 1262.

E, ainda, Jorge de Sousa e Simas Santos, *Recursos Jurisdicionais em Contencioso Fiscal*, pág. 409 e sgs.

Na verdade, a revogação daquelas normas, no âmbito do Processo Civil, ficou a dever-se, como aliás se refere no preâmbulo do dito Dec.-Lei 329-A/95, ao reconhecimento da inconstitucionalidade do instituto dos assentos, atenta a sua natureza normativa, ou seja, por razões específicas daquele ramo de direito, inexistente no contencioso administrativo e tributário onde os crestos do Pleno não têm nem nunca tiveram força obrigatória geral, ao contrário daqueles outros.

Cfr, o Acd. do Pleno da 1ª Secção, de 9/Fev/99, in *Acd. Dout.* 449-658.

E, como se escreveu no Acd. desta Secção, de 7/05/96, Rec. 36.829, quando se utiliza na lei a técnica da remissão ou de devolução, entende-se que ela “tem, em regra, natureza dinâmica, e não estática, isto é, a remissão não respeita ao regime concretamente existente à data em que é feita, mas ao modo como o sistema apelado regula ou venha a regular a situação, pelo que as alterações que nele se venham a registar se repercutem na regulação da situação a que respeita a norma de remissão ou de devolução”.

“Esta regra sofre contudo uma excepção quando a alteração do regime para que remete a norma de devolução tem por causa razões específicas do sistema legal em que esse regime está inserido”.

Como refere o Ex^{mo} magistrado do MP, a revogação dos referidos normativos “não obsta á sua ultraactividade pois ela resulta necessária da combinação do princípio geral segundo o qual a todo o direito corresponde a acção adequada (cfr. o n.º 2 do artº 2 do CPCivil) com a remissão feita no artº 102º da LPTA para os arts. 763º e segs. do CPC - remissão que manda aplicar todo aquele bloco”.

Ao que acresce, como salientam aqueles autores, que os arts. 22º alínea b), 24º, alínea c), e 30º, alínea c), do ETAF, na redacção do Dec-Lei 229/96, de 29/Nov, já depois da revogação dos arts. 763º a 770º do CPCivil, ao preverem uma decisão autónoma sobre o seguimento dos recursos por oposição de julgados, “partem do pressuposto de que é aplicável a estes recursos o regime previsto no artº 765º do CPC já que é esta a única norma processual que prevê a tramitação relativa a tal decisão preliminar”, a qual “é também pressuposta no n.º 2 do artº 109º e na alínea e) do n.º 1 do artº 111º da LPTA”.

Aliás, do próprio artº 106º desta e no contrário do que sustentam os recorrentes, resulta posição contrário à destes, na medida em que aí se exceptuam os recursos “fundados em oposição de acórdãos” pelo que o seu artº 106º não rege para estes.

Por outro lado, os arts. 732º-A e 732º-B - revista ampliada - não são aplicáveis ao caso já que neles se não prevê o processamento daquela fase preliminar, pressuposta nos referidos normativos.

Cfr. o Ac. do STA de 28/03/01, Rec. 24.125.

Refira-se finalmente que a arguição de inconstitucionalidade, por ofensa ao artº 203º da Constituição, não está minimamente densificada, por modo a possibilitar a sua análise. É que nem sequer se vê em que é que o julgado possa ferir a independência dos tribunais e a sua sujeição à lei.

Aplica-se pois, nos autos, o dito artº 765º, n.º 2, nos termos do qual “dentro de cinco dias (hoje dez) a contar da notificação do despacho que admita o recurso, o recorrente apresentará uma alegação tendente a demonstrar que, entre os dois acórdãos existe a oposição exigida pelos arts. 763º ou 764º”.

Ora, tendo a recorrente sido notificada do despacho de admissão do recurso em 16/07/01, as alegações apresentadas em 02/10/01 são intempestivas já que o prazo terminou em 24/Set - artº 144º, n.º 1, do C.P.Civil.

Termos em que se acorda indeferir a reclamação.

Custas pelos recorrentes, solidariamente, com taxa de justiça de € 100.

Lisboa, 8 de Maio 2002. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Almeida Lopes* — *António Pimpão*.

Acórdão de 8 de Maio de 2002.

Assunto:

Processo. Reforma do acórdão.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *A reforma do acórdão apenas está prevista para os casos de existência de descuido, deslize ou de um momentâneo esquecimento ou inconsideração do juiz manifestos ou evidentes, acontecidos na elaboração interior do seu raciocínio decisório.*
- 2 — *Não está nessa situação uma decisão tirada após longa e ponderada determinação do direito aplicável.*

Recurso n.º 26 235; Recorrente: FUTOP, SGPS, S.A.; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex^{mo} Juiz Consº Dr. Benjamim Rodrigues.

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

A - O relatório:

1. FUTOP, SGPS, S.A., identificada com os demais sinais dos autos, veio pelo requerimento de fls. 475 a 490, pedir a reforma do acórdão

de fls. 461 a 472, de 16/01/2002, o qual decidiu indeferir o pedido de reenvio prejudicial, interpretativo para o TJCE e negar provimento ao recurso por ela interposto da sentença do Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto que, por seu lado, julgara improcedente a impugnação judicial deduzida contra a liquidação de emolumentos do registo comercial, sustentando, em síntese, nas suas 30 páginas, ter este Supremo tribunal incorrido numa série de lapsos manifestos de julgamento quanto à qualificação jurídica dos factos.

2. Pretextuando, em síntese, a requerente que, ao contrário do, aí, considerado, alegou um preceito de direito comunitário como fundamento do pedido de reenvio prejudicial interpretativo para o TJCE - o art.º 10º do Tratado de Roma; que o pedido de reenvio pode ter como objecto os princípios gerais de direito comunitário; que só o TJCE é competente para interpretar o princípio geral da efectividade do direito comunitário; que não existe aqui uma situação de "acto claro" e, finalmente, que esse (reenvio prejudicial interpretativo se apresenta, no caso, como obrigatório nos termos do art.º 234º do Tratado de Roma.

3. A requerida Fazenda Pública nada disse.

4. O Ex.º Procurador-Geral-Adjunto emitiu parecer no sentido do indeferimento do pedido, em virtude da imputação feita ao julgado não poder ser qualificada como um "lapso manifesto" mas antes como um erro de julgamento, qualificação que é, aliás, usada pela requerente nas conclusões do articulado motivador do seu pedido de reforma, e de esse erro de julgamento não ser passível do remédio previsto no art.º 669º, n.º 2, al. a), do CPC.

Com os vistos dos senhores juizes-adjuntos, cumpre decidir.

B - A fundamentação:

5. A questão decidenda:

É a de saber se o acórdão de fls. 461 a 472, proferido nestes autos, deve ser reformado no sentido de ser ordenado o reenvio interpretativo feito pela requerente nas suas alegações de recurso e se deve ser revogada a decisão de não provimento do provimento do recurso, ficando essa questão a aguardar o resultado do reenvio.

6. Do mérito do pedido de reforma do acórdão:

O n.º 2 do art.º 669º do CPC, na versão saída de reforma de 1995, também aplicável aos acórdãos do Supremo por virtude do disposto nos arts. 762º, 749º, 732º e 716º do mesmo código, permite às partes requerer a reforma do acórdão quando "tenha ocorrido manifesto lapso do juiz na determinação da norma aplicável ou na qualificação jurídica dos factos" ou quando "constem do processo documentos ou outros elementos que, só por si, impliquem necessariamente decisão diversa da proferida e que o juiz, por lapso manifesto, não haja tomado em consideração". Como decorre dos termos verbais transcritos, a reforma da decisão apenas está prevista para os casos de existência de lapso ou erro manifesto manifestos respeitante à determinação e aplicação da lei ou à não consideração, na elaboração do juízo de julgamento, de elementos constantes dos autos. O que o legislador visa com este preceito, - e nisso reside a sua *ratio* -, é que se mantenham decisões judiciais patentemente erradas ou cujo sentido derivou de um simples descuido, deslize ou de um momentâneo esquecimento ou inconsideração do juiz, acontecidos na elaboração interior do seu raciocínio decisório, seja ele relativo à eleição da norma ou critério jurídico tido por aplicável ao caso, diga ele respeito ao processo endógeno de subsunção racional

do quadro factual a esse critério jurídico preleccionado ou, finalmente, contenda com a não ponderação de elementos constantes dos autos, ainda que de facto, que só por si forcem à elaboração do raciocínio judiciário num outro sentido. Tratam-se dos erros cuja correcção o julgador tende imediatamente a admitir com a simples chamada à atenção das partes ou cujo reconhecimento se apresenta imediatamente como forçoso por quem seja alertado para a sua existência. Fora desse campo estarão seguramente os casos em que a decisão do juiz reflecte um estudo e uma ponderação aprofundado das matérias a que se imputa a existência do lapso, pois, aí, a decisão corresponde a uma vontade judicativa amadurecida e interiormente esclarecida do julgador. A reforma da decisão prevista na reforma de 95 não tem a natureza de mais um grau ordinário de reponderação da matéria que foi objecto da decisão judicial, numa espécie de reclamação para o próprio órgão jurisdicional decisor sempre ordinariamente admissível desde que seja possível sustentar, a existência de um erro da decisão.

7. Ora, examinado o acórdão reclamado, constata-se que a decisão nele decretada denota uma reflexão ponderada e extensa do tribunal quanto às questões jurídicas aí abordadas, traduzida até numa extensa fundamentação jurídica. Não existe aí qualquer lapso que possa haver-se por manifesto quanto à determinação do critério normativo de decisão que o tribunal elegeu após aturado trabalho hermenêutico que levou a cabo. Resulta, com suficiente clareza, do acórdão reformando que o tribunal não deixou de equacionar como possíveis as soluções que a recorrente se apresenta a defender, mas que não optou, conscientemente, por elas por força das razões que aí deixou expandidas. Tendo balanceado a resolução das questões jurídicas entre os termos defendidos pela requerente e os que deixou expressos, não é possível sustentar-se que o tribunal incorreu num lapso não querido e que este seja manifesto. A inexistência de um lapso desse tipo é, aliás, imediatamente denunciada pelos termos, extensão e densidade significante do próprio articulado em que a requerente fundamenta o pedido de reforma, pois esta para o poder demonstrar o que tem por manifesto despender nada mais do que 30 páginas de uma longa argumentação. A situação do acórdão não se ajusta, pois, minimamente, à hipótese delineada no art.º 669º, n.º 2, do CPC. Anote-se, ainda, para não deixar em claro uma alegação errada da requerente, que o acórdão, em ponto algum, afirma que a requerente não haja referido o preceito do direito comunitário em que pretendia fundar o pedido de reenvio interpretativo. O que nele se diz, e se mantém, é que tão só que a "requerente não questiona ou controverte, nas conclusões das suas alegações, sendo que são estas que delimitam o objecto do recurso, o sentido que haja de atribuir-se a qualquer dos preceitos deste Tratado" (de Roma) cuja determinação, porque controvertida, se impusesse, assim, por via do instrumento processual do reenvio interpretativo. A indicação do preceito na formulação do pedido de reenvio do preceito aparece feita sem qualquer ligação racional com o anteriormente alegado.

C - A decisão:

8. Destarte, atento tudo o exposto, acordam os juizes deste tribunal em indeferir o pedido de reforma do acórdão:

Custas pela requerente com taxa de justiça de € 99.

Lisboa, 8 de Maio de 2002. — *Benjamim Rodrigues* (relator) — *Vitor Meira* — *Baeta de Queiroz*.

Acórdão de 8 de Maio de 2002.**Assunto:**

Execução fiscal. Anulação de venda. Desconformidade do objecto com o anunciado. Nulidades de acórdão. Arguição de nulidades pelo Ministério Público. Princípio do dispositivo. Princípio do inquisitório. Alteração oficiosa da matéria de facto. Poderes do Tribunal Central Administrativo. Factos instrumentais. Poderes de cognição do Supremo Tribunal Administrativo. Terreno para construção.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Ao Ministério Público, em regra, fora dos casos em que assume a posição de recorrente, em que tem os direitos processuais das partes, não lhe é permitido arguir nulidades de acórdão, designadamente na vista que lhe é aberta no tribunal de recurso.*
- 2 — *No contencioso tributário, o princípio do dispositivo não vale plenamente, pois é complementado pelo princípio do inquisitório no que respeita à prova dos factos alegados (art. 99.º, n.º 3, da L.G.T.).*
- 3 — *São de conhecimento oficioso os factos instrumentais que resultem da discussão da causa.*
- 4 — *O Tribunal Central Administrativo pode alterar e ampliar officiosamente a matéria de facto fixada pelo Tribunal Tributário de 1.ª Instância, ao abrigo do preceituado na alínea a) do n.º 1 do art. 712.º do C.P.C., quando do processo constem todos os elementos que serviram de base à decisão recorrida e considere indispensável a sua alteração ou ampliação.*
- 5 — *O Supremo Tribunal Administrativo, em processos em que tem poderes de revista, pode apreciar a correcção da fixação da matéria de facto, dentro dos limites previstos no art. 722.º, n.º 2, do C.P.C., o que sucede nos casos em que haja factos que tenham sido dados como provados exclusivamente com base em documento autêntico.*
- 6 — *Revogada a decisão do Tribunal Central Administrativo ao dar como provado um facto com base em documento autêntico, pode o Supremo Tribunal Administrativo ordenar a ampliação da matéria de facto sobre esse ponto, se ele releva para a decisão da causa e esse documento não fornece elementos suficientes para o Supremo se pronunciar sobre ele.*
- 7 — *No domínio da venda em processo executivo, o erro sobre as qualidades do objecto só releva como fundamento de anulação se ocorrer falta de conformidade com o anunciado, como resulta do preceituado na parte final da alínea a) do n.º 1 do art. 329.º do C.P.T.*
- 8 — *Não estando em causa, na anulação da venda, a aplicação de quaisquer normas fiscais, para determinação do alcance da expressão «terreno para construção», utilizada num anúncio de venda, não relevam os conceitos que as leis fiscais possam conter para tal expressão, mas sim o sentido que tal expressão tem na linguagem corrente, como definidora das características de um terreno, que*

é de terreno em que é legalmente permitido efectuar construção, possibilidade esta aferida à face da regulamentação vigente para o local, no momento em que a venda é efectuada.

- 9 — *Não sendo indicado, no anúncio da venda, qualquer tipo específico de construção para a qual o terreno era adequado, relevará, para correspondência do anunciado às características do terreno, a possibilidade de efectuar no terreno qualquer construção, quer para fins habitacionais, quer para fins comerciais ou industriais.*

Recurso nº 26 361. Recorrente: Daniel Alexandre da Silva Andrade; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 - DANIEL ALEXANDRE DA SILVA ANDRADE requereu no Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Coimbra a anulação da venda de um imóvel, efectuada no processo de execução fiscal n.º 880026719 da Repartição de Finanças de Coimbra, de que foi comprador.

O Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Coimbra anulou a venda efectuada.

A Fazenda Pública interpôs recurso para o Tribunal Central Administrativo, que revogou a decisão recorrida.

Inconformado, o requerente da anulação interpôs o presente recurso para este Supremo Tribunal Administrativo, apresentando alegações com as seguintes conclusões:

a) *O acórdão recorrido baseou a sua essencial ratio decidendi em sede de matéria de facto num facto que a recorrente Fazenda Pública não alegara no recurso para a 2ª instância - o de que "o terreno se encontra incluído na Zona Industrial Três".*

b) *Como facto de que a sentença houvesse erradamente deixado de dar como provado.*

c) *Assim violando o princípio do dispositivo e o seu consequente corolário de que são as conclusões das alegações que delimitam o objecto do recurso.*

d) *De onde, desconsiderando-se juridicamente esse facto, a solução da causa só possa ser a da anulação da venda.*

SEM CONCEDER:

e) *O acórdão recorrido incorreu em erro de julgamento na elaboração do seu juízo probatório quanto à existência do facto acima referido na al. a) e constante da parte final da al. l) do probatório, por o mesmo não resultar do documento autêntico de fls. 67 (certidão), em que o acórdão recorrido baseou o seu juízo como se vê dessa alínea.*

f) *Pois, como bem nota o voto do senhor juiz que votou vencido, nesse documento são referidos dois terrenos como estando assinalados com a letra R na planta topográfica anexa,*

g) *ambos abrangidos pelo Plano Director Municipal, mas localizando-se um na "Zona Industrial Três" e outro na "Zona Florestal"; pelo que o julgador não poderia, com base em tal documento e dentro da sua força probatória, considerar que o terreno em causa era o primeiro terreno e não o segundo e, principalmente, quando essa conclusão vai contra toda a restante matéria de facto dada como provada no probatório e o senso comum perante a manutenção do interesse na anulação da venda, não obstante idos decorridos 9 anos e ter havido elevada erosão monetária, como é facto notório.*

h) O Supremo pode conhecer deste erro de julgamento por o mesmo estar abrangido pela ressalva do n.º 2 do art.º 722º do CPC.

i) Até porque só a autoridade administrativa competente pode autorizar as operações de loteamento, de urbanização e de construção (seja para habitação seja para comércio ou indústria) na área do seu território e emitir o título que as documente ou certifique, nos termos dos art.ºs 7º, 28º a 394º do DL. n.º 448/91, de 29/11, 20º e segs. do DL. n.º 445/91, de 20/11, e 47º e segs. do DL. n.º 400/84, de 31/12, pelo que o acórdão recorrido não poderia sequer, socorrer-se, como, aliás, não socorreu, de outros elementos de prova.

AINDA SEM CONCEDER:

J) O conceito de terreno para construção que releva para efeitos da transmissão civil, que é a que esta em causa na anulação da venda, é o que resulta do § 3º do art.º 49º do C. da Sisa e do n.º 3 do art.º 6º do C. C. Autárquica, e não do § 2º do CIM Valias, como considerou o acórdão recorrido, devendo o aditamento à redacção daquele n.º 3 do art.º 6º do CCA, que foi feito pela Lei n.º 39-B/94, de 27/12, ser visto como uma simples explicitação do que já antes se devia considerar como terreno para construção por ser objectivamente apto para construção.

l) De acordo com tal conceito não tem o mínimo relevo, ao contrário do que lhe atribuiu o acórdão recorrido, a circunstância da executada ter apresentado, e ainda por cima já depois de instaurado o processo de execução fiscal para cobrança do imposto sucessório relativo, além de outros, ao terreno em causa, uma declaração modelo 129 em que o declarou como terreno para construção.

m) pois essa declaração não foi efectuada em qualquer título aquisitivo do terreno em que a declarante estivesse a intervir e que pudesse, enquanto negócio jurídico receptício, ser objecto de consenso ou aceitação entre as partes.

n) E ainda porque está em contradição com a declaração feita pela executada anteriormente no processo de liquidação de imposto sucessório para cuja cobrança do imposto ai liquidado foi o terreno penhorado em que o relacionou, pelo doc. de fls. 58 como terreno rústico e inclusivamente como uma simples fracção de 2/3 de um prédio,

o) sendo certo que o STA pode conhecer de tais factos ao abrigo do n.º 2 do art.º 722º do CPC por constarem dos documentos autênticos constantes do processo.

p) Do processo ressalta ao mais elementar senso jurídico que os serviços fiscais congeminaram com a colaboração da executada um estratégia para enganar terceiros quanto à verdadeira natureza do terreno, "baptizando-o" como sendo para construção, de modo a poder obter um valor desajustado,

q) E tanto assim é que, decorridos que vão já 9 anos e apesar de ter havido uma elevada corrosão monetária, o seu comprador se sintia ainda hoje espoliado e enganado e se bata pela anulação da venda!

AINDA SEM CONCEDER:

r) Mesmo admitindo que o terreno em causa se localize segundo o Plano Director Municipal na "Zona Industrial Três" isso não quer dizer que só por si implique, como o acórdão recorrido entendeu, que se trate de um terreno em que seja permitida a construção de edifícios comerciais ou industriais como tal seja um terreno objectivamente destinado a construção.

s) Pois bem pode ser utilizado na construção de infra-estruturas ou equipamentos urbanísticos.

t) E o acórdão recorrido não deu como provado que, segundo os alvarás de loteamento ou de urbanização, as licenças de construção ou até com base em outras razões, o destino do terreno fosse o indicado na al. r) e não o indicado na al. s).

u) E nem tão pouco o poderia, sequer, afirmar por esse facto não constar ele qualquer documento que houvesse sido emitido pela autoridade competente para certificar esse facto.

v) Pelo que é evidente ter havido erro sobre as qualidades do objecto.

x) A solução a que o acórdão recorrido chegou é uma solução absurda quando considerado o tempo já decorrido, a erosão monetária e a manutenção do interesse na anulação da venda, além de ser totalmente injusta!

Termina pedindo que seja dado provimento ao recurso e revogado o acórdão recorrido, mantendo-se a decisão da 1.ª instância.

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Excelentíssimo Procurador-Geral-Adjunto emitiu douto parecer no sentido de ser anulado ao acórdão recorrido pelas seguintes razões, em suma:

- na 1.ª instância foi dado como provado que o terreno em causa não confina em nenhum lado com terrenos pertencentes a Arménio Palhinha Lapa de Castro;

- este facto não consta do probatório do acórdão recorrido;

- o T.C.A. não explica essa omissão e esse facto parece ser de importância fundamental para decidir, porque o terreno referido nos autos confronta a Sul com herdeiros de Joaquim Lapa e é razoável presumir que aquele Arménio Lapa de Castro seja herdeiro do Joaquim Lapa;

- O T.C.A. apenas pode alterar a matéria de facto fixada na 1.ª instância dentro dos limites impostos pelo art. 712.º do C.P.C. que, no caso, não foram respeitados;

- Em caso semelhante, este S.T.A. decidiu que a eliminação, pelo T.C.A. em recurso jurisdicional interposto de sentença de tribunal tributário de 1.ª instância, de parte substancial da factualidade neste último tribunal fixada; sem que tenha feito um exame crítico do julgamento em sede factual efectuado pelo tribunal recorrido, nem justificado o apuramento dos factos com referência a quaisquer meios de prova, constitui violação do disposto no artigo 142º do Código de Processo Tributário, importando a anulação do acórdão que decidiu o recurso (acórdão de 11-7-2001, processo n.º 26670).

As partes foram notificadas para se pronunciarem sobre a nulidade arguida pelo Excelentíssimo Procurador-Geral-Adjunto e sobre a possibilidade de este Tribunal conhecer da respectiva arguição.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

2 - O Tribunal Central Administrativo deu como provados os seguintes factos:

a) O prédio vendido foi anunciado para venda como "lote de terreno para construção"; conforme anúncios de 06.07.92 e de 07.07.92, no jornal Diário de Coimbra.

b) Do processo e do anúncio constava que o prédio era constituído por um lote de terreno para construção situado em Ribeira de Covões, com o n.º 4752, da matriz predial urbana da freguesia de São Martinho do Bispo, a confrontar com Fazenda Nacional, a Norte, com Vale de Nascente, com herdeiros de Joaquim Lapa do Sul, e com caminho a poente.

c) O requerente, após proceder ao respectivo depósito da Caixa Geral de Depósitos, da importância de Esc. 1.167.000\$00, contactou, nos dias imediatos, o fiel depositário;

d) Tendo-lhe sido comunicado por este que não conhecia o terreno, nem tão pouco sabia a sua localização;

e) Um dia, porém, o requerente conseguiu ir ao local, acompanhado pela testemunha Ricardo António Rodrigues dos Reis, e por um genro da executada;

f) Tal aconteceu vários meses depois da venda;

g) Nessa altura foi-lhe exibido um terreno rústico, com eucaliptos, sendo o seu acesso mero caminho florestal;

h) A venda foi efectuada no dia 23 de Julho de 1992 (fls. 38);

i) O pedido de anulação da venda deu entrada na Direcção Distrital de Coimbra no dia 2 de Agosto de 1993 e tem como fundamento o erro sobre o objecto transmitido (fls. 50).

j) A executada, através do modelo 129 declarou que aquele terreno se destinava a construção e que, em face desta declaração se procedeu à respectiva avaliação nessa qualidade, com tal se inscrevendo o prédio na matriz (fls. 56 a 64).

k) Para o lote em causa não foi concedido alvará de loteamento, aprovado projecto ou concedida licença de construção (idem);

l) O terreno não se encontra localizado em zona urbanizada nem abrangido por nenhum plano de urbanização, mas segundo a planta topográfica de fls. 68 e referida certidão, esse terreno encontra-se incluído na "Zona industrial Três. (certidão de fls. 67).

3 - Antes de mais deve ser apreciada a questão da nulidade suscitada no douto parecer do Excelentíssimo Magistrado do Ministério Público, por ser logicamente prioritária.

O Excelentíssimo Procurador-Geral-Adjunto invoca o art. 712.º do C.P.C., que estabelece o regime legal da modificabilidade, pelo tribunal de 2.ª instância, das decisões dos tribunais de 1.ª instância.

No entanto, no caso em apreço constam do processo todos os elementos probatórios em que se baseou a decisão do Tribunal Tributário de 1.ª Instância, pelo que ocorre uma situação enquadrável na alínea a) do n.º 1 do art. 712.º do C.P.C., em que é permitida a modificação do decidido por aquele Tribunal.

Não ocorre, assim, violação do preceituado no art. 712.º do C.P.C.

No entanto, a falta de indicação das razões pelas quais se entende alterar o decidido pela 1.ª instância é susceptível de constituir nulidade por falta de fundamentação de facto, enquadrável no art. 668.º, n.º 1, alínea b), do C.P.C. (1)

Porém, as nulidades enquadráveis neste art. 668.º, não são de conhecimento oficioso, pelo que o Tribunal de recurso só pode conhecer delas na sequência de arguição das partes, como decorre do preceituado nos n.ºs 3 e 4 deste mesmo artigo.

Ora, no caso, as partes não arguíram a nulidade referida.

No que concerne ao Ministério Público, em regra, fora dos casos em que assume a posição de recorrente, em que tem os direitos pro-

(1) Os arts. 142.º e 144.º do CRT., diploma aplicável ao processo no momento em que foi proferido o acórdão recorrido (arts. 4.º do Decreto-Lei n.º 433/99, de 26 de Outubro, e 12.º da Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho), são aplicáveis a decisões dos tribunais tributários de 1.ª instância, não havendo qualquer disposição legal que determine a sua aplicação a acórdãos do Tribunal Central Administrativo, pelo que a estes se aplica, subsidiariamente, por força do disposto na alínea i) do art. 2.º do CPT, o preceituado nos arts. 659.º e 668.º do CPC, por força dos arts. 713.º, n.º 2, e 716.º, n.º 1, deste mesmo Código.

cessuais das partes, não lhe é permitido arguir nulidades de acórdão, designadamente na vista que lhe é aberta no tribunal de recurso.

Na verdade, a possibilidade de arguição pelo Ministério Público de nulidades da decisão recorrida sem conexão com recurso em que intervenha como recorrente ou recorrido apenas está prevista na lei para os recursos interpostos de decisões dos tribunais administrativos de círculo [art. 110.º, alínea a), da L.P.T.A.].

Por isso, na falta de arguição tempestiva da referida nulidade por falta de fundamentação por quem tinha legitimidade para a arguir, este Supremo Tribunal Administrativo não pode conhecer dela.

4 - A primeira questão suscitada nas conclusões das alegações do recurso jurisdicional é a da possibilidade de o Tribunal Central Administrativo ter dado como provado que o terreno em causa nestes autos «se encontra incluído na Zona Industrial Três, apesar de a Fazenda Pública não o alegar nas alegações do recurso interposto para aquele Tribunal.

Entende a recorrente que, assim, o Tribunal Central Administrativo violou o princípio dispositivo e o seu corolário de serem as conclusões das alegações que delimitam o objecto do recurso jurisdicional.

A Fazenda Pública no recurso que interpôs para o Tribunal Central Administrativo não refere, efectivamente, que aquele terreno se encontra incluído na Zona Industrial I três, referindo apenas, no essencial, a questão da qualificação do terreno como um lote de terreno para construção urbana e a correspondência entre o que foi anunciado e o bem vendido (conclusões 4.ª e 5.ª).

No entanto, no nosso processo civil, subsidiariamente aplicável em matéria de recursos jurisdicionais no contencioso tributário (por força do preceituado no art. 102.º da L.P.T.A. e 167.º e 357.º do C.P.T.) (2), à semelhança do que sucede em geral no contencioso tributário, o princípio do dispositivo não vale plenamente, pois é complementado pelo princípio do inquisitório no que respeita à prova dos factos alegados (3).

Por isso, além dos factos alegados, há factos de que os tribunais podem conhecer oficiosamente, como se prevê nos arts. 264.º, n.º 2, 514.º e 665.º do C.P.C. e se admite expressamente, no contencioso tributário, na parte final do n.º 1 do art. 99.º da L.G.T.

Assim, além de outros (4), são de conhecimento oficioso os factos instrumentais que resultem da discussão da causa, como expressamente se refere actualmente no n.º 2 do art. 264.º do C.P.C., na redacção resultante da reforma do processo civil operada pelos Decretos-Lei n.ºs 329-A/95, de 12 de Dezembro, e 180/96, de 25 de Setembro, o que está em sintonia com o entendimento que já anteriormente se devia adoptar (5).

O nexo de instrumentalidade necessário para legitimar a consideração de factos não alegados resultantes da discussão da causa pode existir tanto em relação aos factos fundamentais como às afirmações de direito, as razões jurídicas invocadas (6).

(2) Normas aplicáveis ao tempo em que foi proferida a decisão recorrida.

(3) ANTUNES VARELA, J. MIGUEL BEZERRA e SAMPAIO E NORA, *Manual de Processo Civil*, 1.ª edição, página 433.

(4) Os factos notórios, aqueles de que o tribunal tenha conhecimento pelo exercício das suas funções e os indicadores de uso anormal do processo, também são de conhecimento oficioso, como resulta do preceituado nos arts. arts. 264.º, n.º 2, 514.º e 665.º do CPC.

(5) ANTUNES VARELA, J. MIGUEL BEZERRA e SAMPAIO E NORA, *Manual de Processo Civil*, 1.ª edição, páginas 400-402.

(6) Neste sentido, os Autores e obra citada, página 401.

Por isso, é de concluir que o Tribunal pode tomar em consideração todos os factos instrumentais relativamente a factos alegados e questões de direito suscitadas que considere necessários ao apuramento da verdade (7).

Por outro lado, englobando-se aquele art. 264.º nas disposições gerais do processo, ele deve ser entendido como uma norma de aplicação generalizada, conferindo poderes inquisitórios aos tribunais de 2.ª instância (8).

No caso em apreço, sendo o facto referido de o terreno se encontrar «incluído na Zona Industrial Três» um facto susceptível de relevar para apurar da possibilidade de nele ser levada a cabo construção, possibilidade que é discutida pelas partes e é de considerar relevante para apreciar a adequação da descrição do prédio efectuada no anúncio de venda [com o conteúdo referido na alínea b) da matéria de facto fixada] às reais características do terreno, aquele é um facto qualificável como instrumental, pelo que, resultando da instrução da causa, podia ser conhecido oficiosamente.

5 - A limitação do objecto do recurso jurisdicional pelas conclusões das alegações das partes, invocada pelo recorrente, é a regra nos recursos jurisdicionais, como se infere do preceituado no art. 684.º, n.ºs 3 e 4, do C.P.C.

No entanto, esta regra não tem valor absoluto, pois é sempre possível ao tribunal de recurso, independentemente de impugnação das partes, apreciar questões de conhecimento oficioso, como se infere do preceituado no art. 660.º, n.º 2, parte final, do C.P.C.

Ora, uma matéria em que se admite a possibilidade de exercício de poderes oficiosos pelo tribunal de 2ª instância é precisamente a da fixação da matéria de facto, pelo que, independentemente de saber se aquela regra pode ter alguma aplicação neste domínio, é seguro que ela não poderá afastar a possibilidade de exercício de poderes oficiosos previstos na lei para os tribunais de 2.ª instância.

Essa possibilidade de conhecimento oficioso está expressamente prevista no n.º 4 do art. 712.º, em que se estabelece que «se não constarem do processo todos os elementos probatórios que, nos termos da alínea a) do n.º 1, permitam a reapreciação da matéria de facto, pode a Relação anular, **mesmo oficiosamente**, a decisão proferida na 1.ª instância, quando repute deficiente, obscura ou contraditória a decisão sobre pontos determinados da matéria de facto ou quando considere indispensável a ampliação desta; a repetição do julgamento não abrange a parte da decisão que não esteja viciada, podendo, no entanto, o tribunal ampliar o julgamento de modo a apreciar outros pontos da matéria de facto, com o fim exclusivo de evitar contradições na decisão».

Ao permitir-se nesta disposição, ao tribunal de 2.ª instância, anular oficiosamente a decisão da 1.ª instância quando entenda deficiente, obscura ou contraditória a decisão da matéria de facto ou quando julgue indispensável a sua ampliação, está-se, forçosamente, a permitir que o tribunal de recurso reaprecie oficiosamente a fixação da matéria de facto levada a cabo pelo tribunal recorrido.

(7) Neste sentido, os Autores e obra citada, página 402, que escrevem: «Em resumo, dir-se-á que o juiz só pode incluir no questionário os factos articulados pelas partes, mas que a eles pode acrescentar os factos instrumentais que considere necessários ao apuramento da verdade.»

(8) Neste sentido, pode ver-se MIGUEL TEIXEIRA DE SOUSA, *Estudos Sobre o Novo Processo Civil*, página 417.

E, se é certo que nesta norma não permite ao tribunal de recurso alterar a fixação da matéria de facto em todas as situações, é também certo que permite o uso de tais poderes oficiosos quando está em causa a ampliação da matéria de facto, que é o que está em causa no ponto questionado pelo recorrente, em que é tomada posição pelo Tribunal Central Administrativo, considerando provado, um facto sobre o qual o tribunal de 1.ª instância não formara um juízo probatório.

Por outro lado, embora este n.º 4 preveja tais poderes de conhecimento oficioso da matéria de facto pelo tribunal de recurso para os casos em não constam do processo todos os elementos necessários para a decisão, é inequívoco que tais poderes também terão de existir nos casos em que constem do processo todos os elementos necessários (situação regulada no n.º 1 do mesmo artigo), pois seria uma solução manifestamente desacertada e ilógica (e, por isso, de presumir não ter sido consagrada na lei - art. 9.º, n.º 3, do Código Civil) restringir os poderes de ampliação da matéria de facto e o conseqüente melhor apuramento da verdade que ela pode proporcionar, nos casos em que existissem no processo mais elementos probatórios e em que é processualmente mais económico concretizar a ampliação.

Aliás, aquele n.º 1, para os casos em que constam do processo todos os elementos de prova que serviram de base à decisão da matéria de facto, apenas faz depender a possibilidade de reapreciação de impugnação das partes no que concerne à prova que se baseou em depoimentos gravados.

Por isso, é de concluir que, pelo menos no que concerne a situações de deficiência; obscuridade ou contradição da decisão da 1.ª instância e quando o tribunal de 2.ª instância julgue indispensável ampliação da matéria de facto, este pode ociosamente conhecer da matéria de facto, nos pontos necessários, quando do processo constem todos os elementos necessários para a decisão.

No caso em apreço, sobre o ponto a que o recorrente se refere, o Tribunal Tributário de 1.ª Instância não formulara um juízo probatório sobre a inclusão ou não do terreno na «Zona Industrial três» e, por isso, o Tribunal Central Administrativo podia oficiosamente ampliar a matéria de facto nesse ponto, se o entendesse necessário, como é manifesto que entendeu ao basear nesse ponto a sua decisão.

Assim, cabia nos poderes de cognição do Tribunal Central Administrativo formular um juízo probatório sobre o facto referido.

6 - Defende o recorrente que o acórdão recorrido incorreu em erro de julgamento na elaboração do seu juízo probatório quanto ao juízo formulado sobre o terreno se encontrar «incluído na Zona Industrial Três», por o mesmo não resultar do documento autêntico de fls. 67 (certidão), em que o acórdão recorrido baseou o seu juízo.

O Supremo Tribunal Administrativo, nos processos inicialmente julgados pelos tribunais tributários de 1ª instância, tem poderes de cognição limitados a matéria de direito (art. 21º, n.º 4, do E.T.A.F.).

Tem vindo este Supremo Tribunal Administrativo a entender, porém, que tal limitação dos seus poderes de cognição tem o mesmo alcance que a que a lei processual civil atribui ao Supremo Tribunal de justiça em recurso de revista, pelo que o erro na apreciação das provas e na fixação dos factos materiais da causa só poderá ser conhecido pelo Supremo Tribunal Administrativo quando haja ofensa duma disposição expressa da lei que exija certa espécie de prova para a existência de um facto ou que fixe a força de determinado meio de prova (art. 722º, nº 2, do C.P.C.).

No caso dos autos, o T.C.A. baseou o seu juízo sobre a inclusão do terreno na Zona Industrial I três na «certidão de fls. 67», de que fazem parte integrante os documentos de fls. 68 a 70, como expressamente referiu na alínea i) do probatório, em que deu como provado tal facto.

O que está junto aos autos não é propriamente uma certidão, mas sim fotocópias de uma certidão, não autenticadas, mas não foi posta em causa pelas partes a sua correspondência com a certidão a que se referem.

Por isso, em face do preceituado no art. 368.º do Código Civil, deverá ter-se por assente que a certidão fotocopiada tinha o teor que aparece nas referidas fotocópias.

Sendo essa certidão um documento autêntico, o seu valor probatório está fixado na lei (art. 371.º do Código Civil), pelo que o erro na fixação da matéria de facto, na parte em que assenta naquela certidão, se inclui no âmbito dos poderes de cognição deste Supremo Tribunal Administrativo, por força do preceituado na parte final do n.º 2 do citado art. 722.º.

Assim, há que apreciar se a certidão referida permite considerar como provado que o terreno referido nos autos está incluído na Zona Industrial Três, como se concluiu no acórdão recorrido.

A resposta a esta questão não pode deixar de ser negativa.

Na verdade, desde logo, o texto da certidão reporta-se a dois terrenos, o primeiro sito na freguesia de Ribeira de Frades e o segundo na freguesia de S. Martinho do Bispo, sendo este último o único que pode corresponder ao terreno a se reportam estes autos, pois situa-se nesta freguesia.

Ora, como se salienta no voto de vencido proferido no acórdão recorrido, na referida certidão refere-se que um dos terrenos a que nela se alude se situa na Zona Industrial Três e outro em Zona Florestal, mas sem se especificar textualmente qual o que fica em cada uma dessas zonas.

Na verdade, refere-se no texto da certidão que ambos os terrenos estão assinalados com a letra A e, na planta topográfica de fls. 68 (que foi a considerada no acórdão recorrido para apurar o enquadramento do terreno na referida Zona Industrial, como se refere no acórdão recorrido, a fls. 202), aparecem dois locais assinalados com essa letra, sendo que só um deles se situa dentro daquela Zona Industrial, não havendo qualquer elemento que permita apurar com segurança a qual dos terrenos referidos na certidão se reporta cada uma das letras A aí indicadas.

Assim, conclui-se que da certidão referida não se pode concluir com segurança que o terreno vendido no presente processo de execução fiscal se enquadrasse na referida Zona Industrial I três, em Julho de 1992.

Por isso, o acórdão recorrido, na parte em que considerou provado o facto constante da alínea 1) do probatório tem de ser revogado.

7 - A revogação do acórdão recorrido, no ponto referido, não implica que, sem mais, a causa deva ser julgada à face da matéria de facto fixada, com exclusão do facto referido.

Na verdade, o referido facto do enquadramento do terreno em Zona Industrial é um facto instrumental relativamente ao que interessa apurar que é saber se no terreno adquirido pelo recorrente havia, no momento da venda, possibilidade de levar a cabo construção, possibilidade esta que é essencial para ser adequada ao terreno a qualificação dada no anúncio de terreno «para construção».

Por outro lado, não é impossível a sua averiguação, pelo que, devendo o Tribunal realizar ou ordenar oficiosamente todas as diligências que se afigurem úteis para a descoberta da verdade (art. 99.º, n.º 1, da L.G.T.), não se poderá concluir, sem mais, pela existência de um non liquet sobre esse ponto, que faria accionar as regras do ónus da prova.

Por isso, não cabendo ao Supremo Tribunal Administrativo, como Tribunal de revista, levar a cabo diligências para apuramento da matéria de facto e não permitindo aquele documento autêntico uma resposta segura sobre a questão do enquadramento do terreno em zona industrial (entendido este nos termos do ponto n.º 8 seguinte), impõe-se ordenar a ampliação da matéria de facto sobre este ponto, ao abrigo do preceituado no n.º 3 do art. 729.º do C.P. C., que este Supremo Tribunal Administrativo tem vindo a entender ser aplicável aos recursos em que tem poderes de revista.

8 - Em conformidade com o preceituado no n.º 1 do art. 730.º do C.P.C., impõe-se definir o direito aplicável.

A principal questão jurídica controvertida no processo é a de saber qual o conceito de terreno para construção que deve ser utilizado, discutindo-se se deve ser utilizado o conceito dado no art. 1.º, § 2.º, do Código do Imposto de Mais-Valias ou o do art. 49.º, § 3.º, do C.I.M.S.I.S.D. e do art. 6.º, n.º 3, do Código da Contribuição Autárquica.

No caso em apreço, não está em causa a definição do conceito de terreno para construção para fins tributários, pois não está em causa apurar do enquadramento de qualquer situação em normas tributárias, e, embora a venda tenha sido efectuada em processo de execução fiscal, situação idêntica poderia ocorrer em processo de execução comum.

No domínio da venda em processo executivo, o erro sobre as qualidades do objecto só releva se ocorrer falta de conformidade com o anunciado, como resulta do preceituado na parte final da alínea a) do n.º 1 do art. 329.º do C.P.T. (9)

Por isso, é irrelevante, para efeitos de anulação, o entendimento subjectivo do comprador sobre as qualidades do objecto, só podendo a venda ser anulada se for de entender que o objecto transmitido não tinha as características que foram anunciadas.

Assim, não estando em causa, na anulação de venda, a aplicação de quaisquer normas fiscais, para determinação do alcance da expressão «terreno para construção» não relevam os conceitos que as leis fiscais possam conter utilizando tal expressão, mas sim o sentido que tal expressão tem na linguagem corrente, como definidora das características de um terreno.

Esse sentido é, inequivocamente, o de terreno em que é legalmente permitido efectuar construção, devendo entender-se que existe tal possibilidade se ela estiver prevista na regulamentação vigente para o local ou se existir acto de entidade competente que a reconheça, no momento em que a venda é efectuada.

Não sendo indicado, no anúncio da venda, qualquer tipo específico de construção para a qual o terreno era adequado, relevará, para correspondência do anunciado às características do terreno, a possibilidade de efectuar no terreno qualquer construção, quer para fins

(9) Regime este que é também o do processo executivo comum (art. 908.º, n.º 1, do CPC).

habitacionais, quer para fins comerciais ou industriais, pois, qualquer que seja o tipo de construção possível, não haverá desconformidade entre a anunciada qualidade de terreno para construção e a realidade.

9 - Coloca ainda o recorrente a questão de não se poder concluir do simples enquadramento do terreno em zona industrial que há possibilidade de nele se levar a cabo qualquer construção.

Esta não é, porém, em face da posição aqui assumida, uma questão autónoma, pois a sua solução decorre do que se referiu.

Na verdade, como se referiu, só haverá conformidade das características do terreno com o que foi anunciado, se se demonstrar que era legalmente possível levar a cabo construção nele, no momento da venda, o que conduz à conclusão de que, se se apurar que a construção não era nele possível, haverá desconformidade, para efeitos da citada alínea a) do n.º 1 do art. 329.º do C.P.T.

Termos em que acordam em:

- conceder parcial provimento ao recurso;
- revogar o acórdão recorrido na parte em que deu como provado o facto levado à alínea l) do probatório e no que concerne à apreciação jurídica;

- ordenar a ampliação da matéria de facto sobre a matéria deste facto, nos termos indicados.

Sem custas.

Lisboa, 5 de Maio de 2002. — *Jorge de Sousa* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Vítor Meira*.

Acórdão de 8 de Maio de 2002.

Assunto:

Poderes de cognição do STA. Incompetência em razão da hierarquia.

Doutrina que dimana da decisão:

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

Recurso nº 26560. Recorrente: Augusto Gonçalves Lobato; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex^{mo} Juiz Cons^o Dr. Alfredo Madureira.

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

Inconformada com a sentença do TT de 1ª Instância de Viana do Castelo que lhe julgou improcedente a impugnação que deduzira

contra liquidação de IRS do ano de 1997, no valor de 344.359\$00, dela interpôs recurso para este Supremo Tribunal Administrativo Augusto Gonçalves Lobato, nos autos convenientemente identificada.

Apresentou tempestivamente as respectivas alegações de recurso jurisdicional, formulando as pertinentes conclusões - cfr. fls. 159 a 161, que aqui se dão por integralmente reproduzidas para todos os efeitos legais.

Não houve contra-alegações.

Neste Supremo Tribunal o Ex^{mo} Magistrado do Ministério Público emitiu depois mui douto parecer opinando pela improcedência do recurso.

Depois, por despacho do relator de fls. 166 e 167, suscitou-se a *questão prévia* da incompetência em razão da hierarquia deste STA para conhecer do objecto do presente recurso, nos termos das então convocadas disposições legais contidas nos arts. 21º, n.º 4, 32º, n.º 1, al. b), e 42º, n.º 1, al. a), do ETAF, 45º do CPT e 16º e 28º do CPPT, 722º, n.º 2, do CPC e 3º da LPTA, no apontado pressuposto de que “... *Nas alegações e conclusões do presente recurso a Recorrente controverte e questiona o impugnado julgado, além do mais, quanto à matéria de facto fixada e subjacente à sindicada decisão de mérito.*”

Ouvida a Recorrente - art.º 704º do CPC -, nada por ela foi requerido ou aduzido.

Colhidos depois os vistos legais, cumpre agora decidir, desde logo e em primeiro lugar da questão suscitada - a da competência em razão da hierarquia.

Questão que, adiante-se, tal como vai relatado, não pode deixar de proceder.

Na verdade, como se deixou evidenciado, nas alegações e conclusões do presente recurso jurisdicional a Recorrente controverte o facto expressamente fixado e considerado na sindicada sentença, ou seja que “Não se provou que a Administração fiscal tenha desconsiderado a declarada situação de deficiente do impugnante”, mediante a invocada “... exigência pela Administração Fiscal, de novo atestado ...” - cfr. conclusão 2ª das alegações apresentadas.

Assim, o presente recurso não se circunscreve, como deveria, exclusivamente à matéria de direito, uma vez a controvérsia proposta há-de antes ser dirimida em sede de fixação dos factos materiais da causa.

Daí que não seja este Supremo Tribunal Administrativo, enquanto tribunal de revista, o hierarquicamente competente para dele conhecer e dirimir a referida discordância - cfr. arts. 21º, n.º 4, 32º, n.º 1, al. b), do ETAF, 167º do CPT, 28º do CPPT e 722º, n.º 2, do CPC. Já que, nos termos das invocadas disposições legais, seja antes hierarquicamente competente para dele conhecer o Tribunal Central Administrativo, Secção de Contencioso Tributário.

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

Assim e sem necessidade de outros ou melhores considerandos, acordam os Juizes desta Secção em declarar a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do objecto do presente recurso, Indicando como competente, para tanto, a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo.

Custas pelo Recorrente, fixando a taxa de justiça em 95 euros e a procuradoria em 50 %.

Lisboa, 8 de Maio de 2002. — *Alfredo Madureira* (relator) — *Branhão de Pinho* — *Almeida Lopes*.

Acórdão de 8 de Maio de 2002.

Assunto:

Questão de facto. Incompetência hierárquica.

Doutrina que dimana da decisão:

Se no recurso interposto de decisão do tribunal tributário de 1ª instância se incluírem questões de facto de que aquele não haja conhecimento, é o Supremo Tribunal Administrativo incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso, cabendo tal competência ao Tribunal Central Administrativo (2ª Secção).

Recurso nº 26.561. Recorrente: Secundino Cantinho & Filhos, L.^{da}; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Juiz Cons.^o Dr. Vitor Meira.

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

“Secundino Cantinho & Filhos, L.^{da}” impugnou judicialmente no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Viana do Castelo a liquidação de IVA relativa ao ano de 1993 invocando caducidade do direito de liquidar o imposto e inexigibilidade dos juros compensatórios petionados.

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

Inconformado com a decisão, recorreu a impugnante para este Supremo Tribunal Administrativo, formulando as seguintes conclusões:

A. A recorrente encontra-se tributada em sede de IRC pela actividade de fabrico de artigos de vestuário em série;

B. A Administração Fiscal procedeu à fiscalização da contabilidade de impugnante no exercício de 1989;

C. No seu relatório e com recurso só às correcções técnicas a Administração Fiscal apurou em IRC no montante de Esc. 8.423.527\$00, IVA de Esc. 3.566.624\$00 e juros compensatórios de Esc. 4.230.171\$00;

D. O recurso ao método indiciário ou presuntivo constitui um método excepcional;

E. Só pode ocorrer quando o contribuinte não cumpre os seus deveres de cooperação a que está obrigado nomeadamente o dever da contabilidade organizada e entrega obrigatória de rendimentos;

F. Não é o caso da recorrente que tem a sua contabilidade organizada, entrega periodicamente os seus rendimentos e deu à Administração Fiscal, durante a fiscalização, todas as informações e facultou todos os dados da sua contabilidade sem nada esconder;

G. Ao recorrer ao método indiciário quando pela mera correcção técnica apurou os resultados, a Administração Fiscal violou o disposto no art. 51.^o do CIRC, bem como o disposto nos arts. 81.^o e 82.^o do CIVA;

H. No ordenamento periódico português vigora o princípio da declaração do contribuinte no apuramento da matéria tributável, presumindo-se a veracidade dos dados e apuramento que o contribuinte aponta;

I. Dispondo da contabilidade organizada e podendo a Administração Fiscal corrigir os erros pelo recurso à correcção técnica, a Administração Fiscal e, a sentença de que se recorre também, violaram o disposto no art. 76.^o do Código de Processo Tributário, bem como nos arts. 71.^o do CIRC e 82.^o do CIVA;

J. A Administração Fiscal no caso vertente não justificou fundamentadamente a necessidade de recurso ao método indiciário pela verificação da impossibilidade de comprovação e quantificação directa e exacta da matéria tributável.

K. Logo a sentença não acolheu a função da Administração Fiscal violou o disposto no art. 81.^o do CPT, bem como o disposto no art. 51.^o e 52.^o do CIRC;

L. Ora, a violação destes dispositivos que constituem a fundamentação legal da decisão implica a ilegalidade de acção da Administração Fiscal bem como a ilegalidade da sentença de que se recorre pelo que deve esta ser julgada nula e substituída por decisão que anule o Imposto liquidado com sede de IRC e IVA relativo ao ano de 1989.

Pelo Ex.^{mo} Magistrado do Ministério Público foi emitido parecer no sentido da incompetência em razão da hierarquia deste Supremo Tribunal Administrativo por o recurso não versar exclusivamente matéria de direito.

Ouvida a recorrente sobre tal questão prévia nada disse.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

A sentença recorrida considerou provados os seguintes factos:

a) Com base no relatório elaborado pela Divisão de Inspecção Tributária da Direcção de Finanças de Viana do Castelo na sequência de uma visita de fiscalização à escrita, da impugnante e que terminou em 9 de Novembro de 1998, o Chefe da Repartição de Finanças de Vila Nova de Cerveira procedeu, em 11 de Novembro de 1998, à fixação do IVA referente ao ano de 1993 no montante de 7.190.580\$00.

b) Em 12 de Novembro de 1998 foi a impugnante notificada do valor fixado bem como de juros compensatórios no montante de 6.706.468\$00.

c) No dia 14 de Dezembro de 1998, a impugnante apresentou reclamação perante a Comissão de Revisão nos termos do art. 84.^o do CPT.

d) No dia 28 de Dezembro de 1998, foi concluída a reunião da Comissão de Revisão, tendo daí resultado, por acordo, que a base tributável era 24.055.176\$00 e o imposto devido de 3.848.828\$00.

e) No dia 29 de Dezembro de 1998, extraiu-se mandato para notificar pessoalmente a impugnante do estabelecido na Comissão de Revisão, bem como para efectuar o pagamento do IVA e juros compensatórios nos montantes de 3.848.828\$00 e 3.591.702\$00, respectivamente.

f) Nesse mesmo dia, pelas 11 horas e 30 minutos, o funcionário encarregado da diligência certificou que a sede da impugnante se

encontrava encerrada, encontrando-se no portão um cartaz indicando: "Encerrado para férias - Reabertura em 04.01.99".

g) Mais certificou que, de seguida, tendo-se dirigido à residência do sócio-gerente Germano Lopes Cantinho, verificou que todas as janelas estavam com as persianas corridas e que ninguém respondeu aos toques da campainha e às batidas na porta e que, não se encontrando por ali qualquer vizinho, através de nota que afixou na porta da casa de habitação do Germano Lopes Cantinho, indicou que no dia 30 de Dezembro de 1998, pelas 16 horas e 30 minutos, ali voltaria para cumprir o mandado.

h) No dia e hora designados, o funcionário voltou à residência para proceder à notificação e constatou que ninguém se encontrava presente, pelo que considerou a mesma como efectuada, tendo afixado na porta o respectivo acto de notificação.

i) O acto foi testemunhado por duas pessoas.

j) No dia 31 de Dezembro de 1998, foi enviado ao Germano Cantinho o ofício cujo teor consta de dos autos apensos e que aqui se dá por reproduzido, através de carta registada, nos termos do art. 241º do Código de Processo Civil, dando-se-lhe conhecimento da notificação efectuada.

Logra prioridade de apreciação a questão prévia suscitada.

Nos termos dos artigos 167º do Código de Processo Tributário e 32º, nº 1, alínea b), do ETAF este Supremo Tribunal apenas conhece dos recursos dos tribunais tributários de 1ª instância com exclusivo fundamento em matéria de direito. Conforme este Tribunal tem vindo a decidir em inúmeros acórdãos, na esteira do ensinamento do Prof. Manuel de Andrade de que a competência se afere pelo *quid disputatum* e não pelo *quid decisum*, para a determinação da competência do tribunal não importa saber se a matéria invocada releva ou não para a decisão do recurso por a questão da competência ter de ser previamente resolvida.

Nas alegações da recorrente e respectivas conclusões que acima se transcreveram sustenta o recorrente, na conclusão F), que:

- tem a sua contabilidade organizada;
- entrega periodicamente os seus rendimentos; .
- deu à Administração Fiscal durante a fiscalização todas as informações e facultou todos os dados da sua contabilidade, sem nada esconder.

Como se alcança da factualidade fixada que se transcreveu, tais factos não foram dados por provados. Haverá pois que concluir que o recurso não versa exclusivamente matéria de direito, o que determina a incompetência hierárquica do Tribunal para dele conhecer.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência em declarar este Supremo Tribunal Administrativo incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso, cabendo tal competência ao Tribunal Central Administrativo (2ª Secção).

Custas pelo recorrente, fixando em 80% a taxa de justiça e em 40% a procuradoria.

Lisboa, 8 de Maio de 2002. — Vítor Meira (relator) — Baeta de Queiroz — Benjamim Rodrigues.

Acórdão de 8 de Maio de 2002.

Assunto:

Poderes de cognição do STA. Incompetência em razão da hierarquia.

Doutrina que dimana da decisão:

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

II — Se o recurso versar matéria de direito e matéria de facto é aquela secção incompetente para dele conhecer, em razão da hierarquia, sendo antes, para tanto, competente a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo - art. 42º, n.º 1, al. a), do ETAF.

Recurso n.º 26 610. Recorrente: MEINCO-Com. e Ind. de Máquinas e Ferramentas, L.^{da}; Recorrido: Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Cons.^o Dr. Alfredo Madureira.

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

Inconformada com a aliás douta sentença proferida pelo TT de 1ª Instância do Porto, 1º Juízo, 1ª Secção, que lhe negou provimento ao recurso da decisão de aplicação de coima fiscal (prevista pelos n.º 2 e 9 do art.º 29º do RJFNA), mantendo esta decisão, daquela interpôs recurso para este Supremo Tribunal Administrativo a Arguida Meinco - Comércio e Indústria de Máquinas e Ferramentas, L.^{da}, nos autos convenientemente identificada.

Apresentou tempestivamente as respectivas alegações de recurso jurisdicional, formulando as pertinentes conclusões — cfr. fls. 91 e 92 —, que aqui se dão por integralmente reproduzidas para todos os efeitos legais.

Não foram apresentadas quaisquer contra-alegações.

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

Uma vez que, aduz, nas conclusões c) e d) das respectivas alegações a Recorrente questiona a bondade da matéria de facto fixada pela sindicada sentença, controvertendo *as conclusões de facto que suportam o discurso e a decisão da sentença recorrida*.

Reclama, assim, decisão que, acolhendo o entendimento sufragado, declare a suscitada incompetência em razão da hierarquia.

Notificada a Recorrente para, querendo, se pronunciar — art.º 704º do CPC —, nada por ela foi requerido ou aduzido.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir, em primeiro lugar e prejudicialmente, da arguida incompetência em razão da hierarquia.

Questão que, adiante-se desde já, não pode deixar de proceder.

Na verdade e como bem proficientemente evidencia o Ilustre Magistrado do Ministério Público, a Recorrente, nas apontadas conclusões das suas alegações, controverte o juízo de facto formulado na sindicada sentença quanto à culpa, pois sustenta, contrariamente ao julgado, que:

“c) Não há na factualidade assente sustentação para a imputação de uma conduta negligente à recorrente, (...)”

E que “Há exclusão da ilicitude e da culpa 8. . .)”.

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

Assim e ante o disposto no art. 705º, n.º 1, do CPC para o julgamento sumário pelo Relator, até por maioria de razão e sem necessidade de outros ou melhores considerandos ou formalidades, Nos termos dos invocados arts. 32º, n.º 1, al. b), e 41º, n.º 1, al. a), do ETAF e 280º do CPPT, com referência ao art. 109 n.º 2 daquele estatuto, Acordam os Juizes desta Secção em julgar procedente a “questão prévia” suscitada pelo Ex.º Magistrado do Ministério Público e, conseqüentemente, declarar a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do objecto do presente recurso, Indicando como competente, para tanto, a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo.

Custas pela Recorrente, fixando a taxa de justiça em 95 euros e a procuradoria em 40 %.

Lisboa, 8 de Maio de 2002. — *Alfredo Madureira* (relator) — *Branção de Pinho* — *Almeida Lopes* (vencido pois entendo que o STA é competente, conforme anteriores votos meus).

Acórdão de 8 de Maio de 2002.

Assunto:

Impugnação. IRS. Matéria colectável. Transmissão onerosa de imóvel. Reclamação para a Comissão de revisão. Comprovativo de custos. Prazo para conservar os documentos. Consequências da não apresentação dos mesmos depois de decorrido tal prazo.

Doutrina que dimana da decisão:

I — A decisão da AF que manda aditar à matéria colectável a quantia referente à transmissão onerosa de um imóvel não é susceptível de reclamação para a comissão de revisão, prevista no art. 84º do CPT.

II — O prazo para o contribuinte guardar os documentos comprovativos dos custos (despesas e encargos) com a construção do imóvel é de 5 anos, como resulta do art. 119º do CIRS (hoje art. 128º).

III — Notificado o contribuinte para apresentar tais documentos depois de decorrido tal prazo, e não os tendo apresentado, a pretexto de que os destruiu por razões de economia de espaço, não é possível à AF, unicamente com base em tal omissão, considerar a inexistência desses custos.

Recurso n.º 26.614. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: Osvaldo António de Magalhães; Relator: Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. **OSVALDO ANTÓNIO DE MAGALHÃES**, identificado nos autos, impugnou judicialmente a liquidação adicional de IRS do ano de 1993.

Alega que apresentou a sua declaração em 22/6/94.

Em 2/10/98, por imposição da AF, apresentou nova declaração em substituição da anteriormente apresentada, dela fazendo constar, como aspecto novo, a alienação de um prédio urbano, de onde constavam determinados elementos.

Porém, e à míngua de documentos comprovativos dos custos por si suportados com a construção do imóvel, que o impugnante já não detinha (nem à data em que lhe foram pedidos era obrigado a deter), a AF não considerou elementos declarados pelo impugnante, nomeadamente os referentes a despesas e encargos da construção do dito imóvel.

O que, em seu entender, é ilegal.

O M.º Juiz do 1º Juízo do Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto julgou a impugnação procedente, anulando os actos impugnados.

Inconformado, o **REPRESENTANTE DA FAZENDA PÚBLICA** interpôs recurso para este Supremo Tribunal Administrativo, formulando as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

1. A liquidação do IRS impugnado resultou de uma correcção técnica aos rendimentos declarados pelo sujeito passivo de harmonia com o preceituado no n.º 3 do art. 44º do CIRS, e não de uma fixação da matéria colectável por métodos indiciários a que se refere o art. 84º do CPT, esta sim, a carecer de ser notificada por ser susceptível de reclamação para a comissão de revisão a que alude este normativo.

2. Não há que chamar ao caso o n.º 3 do art. 84º do CPT, dada a inexistência de qualquer fixação, com o recurso a critérios e pressupostos não integralmente previstos na lei, fazendo apelo a conceitos indeterminados com a inerente margem de subjectividade justificativa da intervenção da comissão de revisão, tendo ao invés a correcção sido efectuada no estrito cumprimento do contido no n.º 3 do art. 44º citado, não havendo assim lugar à notificação para reclamar para aquela comissão, mostrando-se igualmente prejudicado o recurso ao disposto no n.º 2 do art. 119º do CIRS.

3. Atenta a redacção dada ao n.º 3 do art. 44º, da utilização da disjuntiva “ou” a separar a 1ª da 2ª parte, decorre que o valor de

aquisição dos imóveis construídos pelos sujeitos passivos será o maior de entre o correspondente ao valor patrimonial inscrito na matriz e o valor do terreno acrescido dos custos de construção devidamente comprovados.

4. *In casu*, sendo o maior dos dois valores, o patrimonial inscrito na matriz, dada a ausência de comprovativos daqueles custos, será o atendível para efeito de determinação do rendimento de mais-valias pela alienação do imóvel do ano de 1993.

5. A douda sentença recorrida violou o previsto nos arts. 44º, n.º 3, do CIRS, e 84º, n.ºs 1 e 3, do CPT.

Não houve contra-alegações.

Neste Supremo Tribunal, o EPGA emitiu doudo parecer, sustentando que o recurso merece provimento.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2. É a seguinte a matéria de facto fixada nos autos:

2.1. O impugnante, em 22/06/94, apresentou a declaração modelo 2 do IRS referente ao ano de 93, acompanhada dos anexos A e C9.

2.2. Na sequência de uma fiscalização interna para aquele ano, por falta de inclusão na apontada declaração, do anexo G, referente à venda de um prédio urbano, em 11/93, apresentou, em 02/10/98, uma declaração mod. 2 de substituição, referente ao mesmo ano, com os anexos A, C, E e G; esta declaração gerou a liquidação n.º 3333652, de 20/11/98, no montante de 416.114\$00, que viria a ser anulada.

2.3. No citado anexo G fez constar, no quadro 4, a alienação de um prédio urbano, em 11/93, com o valor de realização de 15.600.000\$00, com a data de aquisição de 06/87, no montante de 279.000\$00 e despesas e encargos de 13.983.835\$00.

2.4. Em 23/10/98 foi elaborado o DC de correcção no qual foi considerado como valor de aquisição daquele prédio o montante de 1\$00; este documento e despacho de alteração de rendimentos de 25/11/98, deu origem à liquidação de 11/12/98, com o n.º 5333356609, no montante de 4.653.910\$00, ora impugnado; nesta liquidação foi considerado o valor de realização do imóvel de 15.600.000\$00, reportado a 11/93 e 0\$00 de despesas e encargos.

2.5. O prazo para o pagamento voluntário daquela quantia terminou em 08/02/99.

2.6. Na falta desse pagamento voluntário foi instaurado o respectivo processo de execução fiscal.

2.7. O prédio dos autos foi autoconstruído e ficou concluído em 09/93, com o valor patrimonial de 4.800.000\$00.

2.8. Em 04/05/99 o impugnante reclamou contra a liquidação contida no ponto n.º 2.4. supra.

2.9. O aqui impugnante foi notificado pelos SPIT, em 22/03/00, para provar o valor das despesas e encargos com a construção 13.983.835\$00 -; não o fez, invocando o disposto no art. 119º, n.º 2, do CIRS, e alegando que há alguns meses que procedeu à destruição dos respectivos documentos, dada a necessidade de libertar espaço para armazenamento.

2.10. A reclamação acima mencionada foi parcialmente atendida, por despacho de 31/07/00, determinando-se a correcção da liquidação

controvertida, de forma a serem levados em conta os seguintes elementos:

- valor de realização do imóvel - 15.600.000\$00;

- data da realização - 11/93;

- valor de aquisição - 4.800.000\$00 - art. 44º, n.º 3, do CIRS;

- data da aquisição - 09/93.

2.11. Aquele despacho foi notificado ao contribuinte em 07/09/00.

2.12. Esta impugnação foi apresentada em 22/09/00.

3. A tese do impugnante, ora recorrido, é esta: A AF tem que aceitar os valores indicados pelo mesmo impugnante que, a seu ver, são os correctos. E não lhe pode a AF exigir (com as consequências pretendidas para a sua não apresentação) os documentos comprovativos do valor de construção da casa, já que estava ultrapassado o prazo de 5 anos em que o impugnante tinha que obrigatoriamente conservar os documentos. Ora, tendo o impugnante destruído tais elementos, como lhe era consentido por lei, tinha a AF que aceitar os valores por si indicados, atenta a presunção da verdade das suas declarações.

O M.^{mo} Juiz aceita que o impugnante só é obrigada a guardar os documentos respectivos, comprovativos dos custos de construção, durante cinco anos. Porém, foi além disto. Considerou que a AF tinha necessariamente que notificar o impugnante da fixação da matéria colectável, para este poder reclamar "com base em erro na quantificação da matéria colectável", como resulta do art. 84º, n.º 3, do CPT, pelo que foi preterida um formalidade legal essencial do processo de determinação da matéria colectável, conducente à anulação da liquidação e actos subsequentes.

Que dizer?

Pois bem.

Não tem razão a FP quando diz (conclusão 1ª) que só a fixação da matéria colectável por métodos indiciários é que carece de ser notificada, por só ela ser susceptível de reclamação para a comissão de revisão, nos termos do art. 84º, n.º 1, do CPT.

Vejamos porquê.

Disponha o n.º 1 do art. 84º do CPT:

"Da decisão que fixe a matéria tributável, com fundamento na sua errónea quantificação, cabe reclamação dirigida à comissão de revisão".

Ora, como se vê da lei, não distingue o legislador entre quantificação feita por métodos indiciários ou por outro método.

Daí que acertadamente Alfredo Sousa e José Paixão, no seu *CPT, Comentado e Anotado*, 4ª edição, pág. 176, em anotação ao art. 84º, refiram que "a errónea quantificação por métodos indiciários deixou de ser, pois, o único fundamento desta reclamação".

Mas será que se impunha tal notificação no caso concreto?

A resposta é negativa.

Como vemos do probatório, foi o próprio contribuinte quem apresentou uma nova declaração, nos termos do art. 65º, n.º 3, do CIRS, sendo que a referida norma do CPT tem em vista, como bem refere o EPGA, "aquelas situações em que a DGI procede, ela própria, à fixação do rendimento em função da aplicação, não de critérios que estão, em relação a todos os seus elementos susceptíveis de influenciar o quantum dos valores a ter em conta na determinação da matéria colectável, totalmente precisados na lei, mas sim de critérios que fazem apelo a conceitos indeterminados, cujo conteúdo acaba

por apelar a regras de experiência técnico-económico-contabilística a serem determinados, em cada caso, pelo aplicador do direito, neste caso a administração fiscal”.

Ou seja: aquela norma do CPT não é aplicável a situações, como a presente, em que a fixação do rendimento decorre directamente de critérios legais bem definidos, sem margem para subjectivismos, por apelo a conceitos indeterminados.

Mas a procedência desta conclusão das alegações de recurso (conclusão 2ª) não leva, sem mais à procedência do recurso.

Na verdade, impõe-se agora saber se sim ou não a AF podia exigir os documentos relativos ao custo da construção do imóvel. E quais as consequências que decorrem para o contribuinte da não apresentação dos elementos que suportam tais custos.

Que pode exigir os documentos comprovativos dos custos é incontroverso, como se verá.

Mas ver-se-á igualmente depois as consequências dessa não apresentação, se pedidos os documentos depois de decorrido determinado prazo.

Avancemos então.

Disponha o art. 44º, nº 3, do CIRS (hoje art. 46º):

”O valor de aquisição de imóveis construídos pelos próprios sujeitos passivos corresponde ao valor patrimonial inscrito na matriz ou ao valor do terreno, acrescido dos custos de construção devidamente comprovados, se superior àquele.”

Está assim certa a asserção constante a conclusão 3ª das alegações de recurso.

Mas estará certa a conclusão 4ª quando o recorrente diz que *”in casu*, sendo o maior dos dois valores, o patrimonial inscrito na matriz, *dada a ausência de comprovativos daqueles custos...”*?

Que o recorrente não justificou os custos, é verdade.

Mas será possível extrair a ilação daí tirada pelo recorrente?

Disponha o art. 119º, do CIRS (hoje art. 128º):

”1. As pessoas sujeitas a IRS deverão apresentar, no prazo que lhes for fixado, os documentos comprovativos dos rendimentos auferidos, das deduções e abatimentos e de outros factos ou situações mencionadas na respectiva declaração, quando a Direcção-Geral das Contribuições e Impostos os exija.

2. A obrigação estabelecida no número anterior mantém-se durante os cinco anos seguintes àquele a que respeitem os documentos...”

Pois bem.

Deste normativo legal resulta que a AF pode exigir os documentos comprovativos das despesas efectuadas, mas com um limite temporal (5 anos), a partir do qual o contribuinte não poderá ser penalizado pela sua não apresentação.

Se confrontarmos o probatório, logo vemos que a exigência da AF junto do contribuinte para que este procedesse à exibição dos documentos comprovativos dos custos da construção do imóvel ocorreu para lá do prazo de 5 anos, previsto no n.º 2 daquele artigo.

O impugnante, ora recorrido, não os apresentou, a pretexto de os ter já destruído.

Como resulta da lei - e já acima se referiu - o recorrente não é obrigado a guardar os documentos por mais de 5 anos.

E não sendo obrigado a guardá-los não pode ser penalizado pela eventual destruição dos mesmos.

E daí decorre que da não apresentação de tais documentos, exigidos ao contribuinte para além do prazo de cinco anos (em que era obrigado

a guardá-los), não pode a AF extrair a consequência de que o impugnante não fez prova dos custos, não considerando o valor declarado pelo impugnante, unicamente com base na não apresentação dos mesmos.

Se a AF tinha ou não outros mecanismos legais para corrigir o valor declarado é ponto que não interessa agora abordar por não ter sido trazido à consideração do Tribunal.

Isto porque o que aqui está unicamente em causa é a consequência da não apresentação dos documentos. E não outra qualquer questão.

Assim sendo, é porque a AF deu como não provados os custos apenas pelo facto da sua não apresentação, sendo que já tinha decorrido o prazo de 5 anos para o impugnante manter os documentos comprovativos na sua posse, é óbvio que a conclusão retirada pela AF não corresponde àquilo que está vertido na lei.

Daí que a liquidação impugnada está eivada de vício de violação de lei.

Que conduzirá à sua anulação.

4. Face ao exposto, se bem que por fundamentação não coincidente com a sentença recorrida, nega-se provimento ao recurso.

Sem custas, por delas estar isento o recorrente.

Lisboa, 8 de Maio de 2002. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Fonseca Limão* — *Benjamim Rodrigues*.

Acórdão de 8 de Maio de 2002.

Assunto:

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

Doutrina que dimana da decisão:

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

Rec. n.º 26 656. Recorrente: SIRDOAL - Empreendimentos & Gestão de Imóveis, SA; Recorrida: Câmara Municipal de Guimarães; Relator: Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Mendes Pimentel.

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

SIRDOAL - Empreendimentos e Gestão de Imóveis, SA, com sede na Rua Paulo VI, 91, em Guimarães, informada com a sentença do TT de 1ª Instância de Braga que julgou improcedente o recurso contencioso por si interposto de deliberação da Câmara Municipal de Guimarães de 11 de Maio de 2000 sobre liquidação da ”taxa de

saneamento” do ano de 1998 relativa ao seu prédio sito na Rua de Santo António, 115 a 117, daquela cidade, vem até nós, culminando a sua alegação de recurso com as seguintes conclusões:

1 - As taxas de saneamento em questão regulam-se, obrigatoriamente, pelo DL 207/94, de 06.VIII, DR 23/95, de 23.VIII, e Lei 1/87, de 06.1.

2 - As tarifas cobradas não correspondem ao volume de águas gasto e aos serviços prestados, acrescidos dos encargos provisionais de exploração e administração dos serviços prestados.

3 - Pagando a recorrente 800 contos por ano de saneamento para um consumo anual de 80 contos é, claramente, violador da lei invocada.

4 - O valor tributável não corresponde ao rendimento colectável vezes 15, pois isso implicaria, em certos casos, valores superiores a 100% ao valor patrimonial do prédio.

5 - As Finanças não fornecem o rendimento colectável, pelo que a Câmara não tem legitimidade para efectuar esse cálculo.

6 - A sentença recorrida violou o disposto nos DL 207/94 e 23/95 e na Lei 1/87.

Contra-alegou a Rcd.^a CM, pugnando pela manutenção do julgado.

O distinto PGA entende que o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito, por isso que incompetente este STA para o seu conhecimento.

Notificadas as partes do douto parecer do Ministério Público, nenhuma se pronunciou sobre ele.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

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

Logra, efectivamente, prioridade de conhecimento, sendo que a sua eventual procedência prejudicará o de qualquer outra questão - artigos 3º da LPTA, 16º do CPPT e 101º e segs. do CPC.

Expostas que se mostram já as conclusões da alegação da recorrente - onde se fixa o âmbito e o objecto do recurso (sem prejuízo, naturalmente, do estatuído no artigo 684º-A do CPC) - importa, agora, consignar a factualidade que a instância considerou provada, sendo que do cotejo de ambas as materialidades brotará a resolução da questão de que, ora, nos ocupamos.

Em sede factual, temos na sentença recorrida o seguinte:

a) Em 9 de Abril de 1999, a Rct. foi notificada pelos Serviços Municipalizados de Água e Saneamento de Guimarães para proceder ao pagamento da taxa de conservação de saneamento relativamente às fracções autónomas que compõem o seu prédio inscrito na matriz urbana do concelho de Guimarães sob o artigo 911, através dos avisos postais que constam de fls. 5 a 21;

b) Nos termos dessas notificações, a taxa de conservação devida era de 2% do rendimento colectável de cada uma das fracções.

c) Da liquidação daquela taxa, a Rct reclamou para o Presidente da Câmara Municipal de Guimarães, tendo tal reclamação sido indeferida pelo Conselho de Administração dos Serviços Municipalizados de Água e Saneamento da CMG, nos termos que constam da acta cuja cópia consta de fls. 28 e 29;

d) Dessa decisão, a Rct. recorreu hierarquicamente para o plenário da Câmara Municipal de Guimarães, a qual, por decisão de 11 de Maio de 2000, deliberou indeferir o recurso e manter a liquidação das taxas.

Exposto o quadro factual desenhado pelo tribunal *a quo*, cabe referir que ele não nos revela, efectivamente, que *as tarifas cobradas não correspondem ao volume de águas gasto e aos serviços prestados, acrescidos dos encargos provisionais de exploração e administração dos serviços prestados* (2ª conclusão) e que *a recorrente paga 800 contos por ano de saneamento para um consumo anual de 80 contos* (3ª conclusão). Ainda, que *as Finanças não fornecem o rendimento colectável* (à Câmara) - conclusão 5ª.

Destarte, a matéria de facto não se nos apresenta consolidada, situação que reclama a intervenção do Tribunal Central Administrativo - Secção de Contencioso Tributário, de competência generalizada, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 41º do ETAF.

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

E, como desde há muito este Supremo vem entendendo, para a determinação da competência hierárquica à face do preceituado em tais artigos 32º, n.º 1, al. b), e 280º, n.º 1, o que é relevante é que o recorrente, na alegação de recurso e respectivas conclusões, suscite qualquer questão de facto ou invoque, como suporte da sua pretensão, factos que não foram dados como provados na decisão recorrida.

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

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

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

Temos, pois, que tanto constitui fundamento de facto do recurso a questão sobre a verificação de factos dados como provados, ou não, na decisão recorrida, quanto a afirmação de factos que a fixação probatória omite e cuja atendibilidade ou relevo no julgamento do recurso são indiferentes para efeitos de determinação da competência hierárquica, que, como sublinhado no acórdão desta Secção de 4.V.1994, rec. 17 463, se afere pelo *quid disputatum*, que não pelo *quid decisum*.

Isto assente, importa referir que segundo o artigo 21º, n.º 4, do ETAF, "a Secção de Contencioso Tributário (do STA) apenas conhece

de matéria de direito nos processos inicialmente julgados pelos tribunais tributários de 1ª instância”, estabelecendo, em consonância, o artigo 32º, nº 1, al. b), do mesmo Estatuto, que “compete à Secção de Contencioso Tributário (do STA) conhecer dos recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários de 1.ª instância, com exclusivo fundamento em matéria de direito”.

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

Articuladamente, diz-nos o artigo 280º, nº 1, do CPPT que “das decisões dos tribunais tributários de 1ª instância cabe recurso ... a interpor ... para o Tribunal Central Administrativo, salvo quando a matéria for exclusivamente de direito, caso em que cabe recurso ... para a Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.”

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

Termos em que, julgando-se procedente a questão prévia em apreço, se acorda declarar esta Secção do STA incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer deste recurso jurisdicional, competência que assiste àquéloutro Tribunal Superior.

Custas pela recorrente, com € 100 de taxa de justiça e 40% de procuradoria.

Lisboa, 8 de Maio de 2002. — *Mendes Pimentel* (relator) — *Vitor Meira* — *Baeta de Queiroz*.

Acórdão de 8 de Maio de 2002.

Assunto:

Notificação de sociedades.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Devolvida carta registada e com A/R expedida para a sede de empresa industrial, com a indicação de “desconhecido”, impunha-se à Administração Fiscal tentar a notificação de liquidação de IVA novamente através de tal meio, agora em carta dirigida para a residência de um dos administradores ou gerentes, nos termos do artigo 68º, nº 1, do CPT.*
- 2 — *Como assim, mostra-se indevido o uso da notificação edital, ineficaz, pois, para efeitos do disposto no artigo 64º, nº 1, do mesmo compêndio adjetivo.*

Recurso n.º 26 683. Recorrente: João Guilherme do Cabo Malveiro Preto; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Mendes Pimentel.

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

João Guilherme do Cabo Malveiro Preto, residente na Rua Joaquim Tintim Sitima, lote 100 -1º Esq. - Brandoa - Amadora, inconformado com o acórdão do TCA de fls. 164-167 que confirmou sentença do 2º Juízo do TT de 1ª Instância de Lisboa em que a presente impugnação judicial foi julgada improcedente, vem até nós, culminando a sua alegação de recurso com as seguintes conclusões:

1ª - As liquidações de imposto impugnadas não chegaram a ser, válida e eficazmente, notificadas à respectiva devedora - Água Cloro, L.^{da}, porquanto:

a) A notificação operada para a sede desta, através de carta registada e com A/R, foi devolvida por desconhecimento do respectivo destinatário no local/sede indicado, facto que, tidas em conta as considerações das alíneas subsequentes, faz concluir pela imperfeição e consequente ineficácia dessa notificação;

b) Nessa circunstância, a notificação por carta registada e com A/R poderia e deveria ser repetida, na pessoa de um dos gerentes da sociedade, nomeadamente o sócio aqui recorrente - na sua residência, uma vez que esta era então conhecida da RF notificadora, como permitia o art.º 68º, nº 1, do CPT e os arts. 234º, nº 3, e 255º do CPC, na redacção ao tempo; mas isso não se fez;

c) Em vez disso, procedeu-se à notificação por éditos, que, todavia, se mostra ferida de duas ilegalidades que a tornam igualmente inválida e ineficaz:

c.1 - Porque foi feita sem que se verificassem os respectivos pressupostos previstos nos arts. 276º, 2, do CPT e 248º do CPC, uma vez que, então, ainda era possível a notificação na residência de um gerente da sociedade, nos termos da anterior alínea;

c.2 - Porque do ponto de vista formal foi uma notificação incompleta, uma vez que não foi acompanhada de publicação de anúncios na imprensa, como exigiam os arts. 60º e 276º, nºs 2, 5 e 6, do CPT. Estranhamente, só compreensível por evidente lapso, o acórdão recorrido rejeitou a necessidade legal de publicação de anúncios;

d) Por outro lado, parece de rejeitar a tese do acórdão recorrido no sentido de que, não tendo a sociedade Água Cloro, L.^{da} comunicado a sua mudança de sede, a notificação que lhe foi feita para esta mesma sede, embora devolvida por desconhecimento do destinatário, atingiu a sua perfeição e por isso se presume efectivada, à luz do disposto no art.º 70º do CPT; é que

e) como vem provado nos autos e aceite pelas instâncias, a sociedade Água Cloro, L.^{da}, cessou a sua actividade antes da notificação feita - o que, de resto, foi declarado, regular e oportunamente, à AF, que a aceitou - cessação que, naturalmente, não equivale, nem implica mudança de sede, não lhe sendo, por isso, aplicável, o citado artigo 70º;

2ª - No condicionalismo referido, afigura-se claro que, face à lei então em vigor, não se poderá considerar feita a notificação das liquidações impugnadas, como vem sendo pacífico na jurisprudência

e doutrina conhecidas, donde resulta a necessidade jurídica da sua anulação, por um duplo fundamento:

- por caducidade do direito de liquidação dos impostos respectivos, nos termos do art.º 33º do CPT;

- por erro cometido no processo de liquidação, uma vez que, face à falta da notificação, não se facultou à contribuinte o direito de reclamação contra o imposto fixado, permitido no art.º 84º do CIVA, conforme alegado na p.i., seu art.º 11, al. c).

3ª - O acórdão recorrido terá assentado fundamentalmente a sua decisão em três erros de direito:

- ao atribuir foros de perfeição e presunção de efectivação à notificação por carta registada e com A/R que não chegou ao conhecimento do seu destinatário nas condições concretas referidas;

- ao aceitar como regular a notificação edital operada, sem pressupostos e não acompanhada de anúncios na imprensa;

- ao fazer equivaler, para efeitos do art.º 70º do CPT, a simples cessação de actividade social à mudança de sede da sociedade; duas realidades distintas, material e juridicamente; só esta última tem cabimento naquele preceito.

4ª - De tudo resultou que, directa ou indirectamente, o acórdão recorrido terá violado os seguintes preceitos fundamentais:

CPT - arts. 33º, nº 1, 60º, 64º, nº 1, 65º, nº 1, 66º, 3, 68º, nº 1, e 276º, nºs 2, 5 e 6;

CPC - arts. 234º, nº 3, e 248º;

CIVA - art.º 84º, nº 1.

Não houve contra-alegação.

O distinto PGA emitiu duto parecer no sentido do não provimento do recurso.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

Mostram-se assentes os seguintes factos:

I - Em 28.V.1992, o chefe da 1ª RF da Amadora, com apoio em informações do SIT, liquidou à sociedade Água Cloro Construção de Piscinas e Tratamento de Águas, L.da, com relação aos anos de 1987 a 1991, nos termos e para os efeitos do artigo 82º do CIVA, as seguintes quantias:

- IVA referente aos anos de 1987 a 1990, no valor total de 567 226\$00, acrescido dos competentes juros compensatórios na importância de 338 864\$00;

- IVA relativo ao ano de 1991, no montante de 160 908\$00, acrescido de juros compensatórios na importância de 22 324\$00.

II - No dia 02.VII.1992, verificou-se a devolução, mencionando "desconhecido nesta morada", de duas cartas registadas e com AM, expedidas pela AF em 24.VI.1992, para notificar a dita sociedade do teor das referidas liquidações.

III - Face a tal devolução, em 08.VII.1992, foi emitido mandado para notificação da sociedade, tendo no mesmo sido lavrada certidão de diligência com indicação de que já não mantinha aí a sua sede, exercendo-se no local outra actividade, cujos agentes desconheciam o paradeiro da sociedade, bem como dos respectivos sócios. Sequentemente, em 20.VII.1992, os serviços da AF procederam à notificação edital da sociedade identificada, seguindo as disposições referentes

à citação, nomeadamente, as do artigo 248º do CPC, na redacção então vigente.

IV - O sobrescrito referido em II foi enviado para a morada endereço que a sociedade visada indicou à AF como sua sede.

V - Em 17.XI.1992, as importâncias liquidadas e aludidas no ponto I foram debitadas ao tesoureiro da FP, por convertidas em receita eventual, ao que se seguiu instauração da competente execução fiscal.

VI - O impugnante foi, em 15.II.1996, citado por reversão para, no âmbito do processo executivo sobredito, proceder ao pagamento das quantias liquidadas, o que satisfez, nos termos do artigo 246º, nº 3, do CPT, em 05.III.1996, pelo montante de esc. 1 089 322\$00.

VII - A apresentação da pá. ocorreu em 26.IV.1996.

Exposto o quadro factual desenhado pelas instâncias, cabe referir que a questão decidenda é a de saber se ocorreu a caducidade do direito à liquidação dos impugnados tributos, o que passa, naturalmente, por averiguar se ocorreu efectiva notificação legal dos actos tributários em causa.

Segundo o artigo 64º, nº 1, do Código de Processo Tributário (o diploma aplicável, atenta a data dos factos ajuizados), *os actos em matéria tributária que afectem os direitos e interesses legítimos dos contribuintes só produzem efeitos, em relação a estes, quando lhes sejam notificados.*

É no n.º 1 do artigo seguinte (preceito aplicável a todos os sujeitos do processo tributário, sejam eles pessoas físicas ou pessoas morais - vide acórdão desta Secção de 08.V.1996 - rec. 20010; in *Apêndice ao DR* de 18.V.98, pp. 1523/1-531) se prescrevia que *as notificações são efectuadas obrigatoriamente por carta registada com aviso de recepção, sempre que tenham por objecto actos ou decisões susceptíveis de alterarem a situação tributária dos contribuintes ou ...*

A notificação a que se reportam os autos diz respeito a um acto desses liquidação de imposto. Na verdade, os actos de liquidação são actos susceptíveis de alterarem a situação tributária dos contribuintes, pois neles se determina o montante de uma dívida que a Administração Fiscal entende terem eles para com ela.

No que tange a notificação de sociedades, estatua o artigo 68º, 1, do sobredito compêndio adjectivo serem elas *notificadas na pessoa de um dos seus administradores ou gerentes, na sua sede, na residência destes ou em qualquer lugar onde se encontrem.*

É assim, gorada a notificação na sede conhecida da sociedade Água Cloro, por devolução das cartas registadas e com A/R e por frustração da notificação pessoal (por funcionário na pessoa de representante daquela empresa), impunha-se à AF tentar a notificação da mesma sociedade, por carta registada e com A/R, dirigida para a residência de um dos administradores ou gerentes. É pertinente informação seria facilmente obtida pela AF através do registo comercial.

Enveredando pela notificação edital da dita sociedade, mal andou, pois, in casu, a 1ª RF da Amadora, por isso que postergou a ordem legal das diversas modalidades de notificação.

Destarte, a notificação edital da sociedade Água Cloro, porque manifestamente prematura, enferma de ilegalidade, não podendo, em consequência, ter-se por notificadas à mesma, através dela, as liquidações de IVA em causa.

Perfila-se-nos, assim, ausência de notificação válida de tais actos tributários.

Ora, segundo o artigo 33º, nº 1, do CPT (redacção do DL n.º 47/95, de 10.III), o direito à liquidação de impostos e outras prestações

tributárias caduca se a liquidação não for notificada ao contribuinte no prazo de cinco anos contados, nos impostos periódicos, a partir do termo daquele em que ocorreu o facto tributário.

Respeitando as ditas liquidações aos anos de 1987 a 1991, patente é ter, há muito, transcorrido tal prazo de caducidade.

Seguramente, perfila-se a alegada caducidade do direito à liquidação, donde o triunfo da tese do impugnante.

Assim não havendo entendido, o aresto recorrido não pode manter-se na ordem jurídica.

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, por isso que se revoga tal acórdão e se julga procedente a presente impugnação judicial, anulando-se as liquidações de IVA em referência.

Não é devida tributação.

Lisboa, 8 de Maio de 2002 — *Mendes Pimentel* (relator) — *Vitor Meira* — *Baeta de Queiroz*.

Acórdão de 8 de Maio de 2002.

Assunto:

Recurso jurisdicional. CPPT. Alegações. Função do recurso.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *O artº 282º do CPPT eliminou a possibilidade de apresentação de alegações no tribunal ad quem, a qual era admitida pelo CPT e RSTA.*
- 2 — *A referência do seu nº 4 à “declaração da intenção de alegar nos termos do nº 1” não tem qualquer sentido útil; resultando de mera inércia do legislador em relação ao CPT — artº 171º, nº 4 —, quer por aquele nº 1 a tal não fazer qualquer referência quer da intenção legislativa do novo diploma, de eliminar a possibilidade de alegar no Tribunal Superior quer, finalmente, de o CPPT não conter qualquer regulação desta.*

Recurso n.º 26 738. Recorrente: Heleno, Ribeiro e Veríssimo, L.^{da}; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do STA:

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto por Helena, Ribeiro e Veríssimo, L.^{da}, do acórdão do TCA, proferido em 3/JUL/01, que negou provimento ao recurso que a mesma interpusera da sentença que, por sua vez, julgou improcedente a impugnação judicial que deduzira contra a liquidação adicional de IRC, referente a 1992.

Admitido o recurso e subidos os autos a este Tribunal, o Ex.^{mo} Magistrado do MP, pronunciou-se, todavia, no sentido da respectiva inadmissibilidade, por falta de alegações, nos termos do artº 12º da Lei 15101, de 5/06, já em vigor à data da notificação e àquele aresto, em 9/07/01, por força do seu artº 14º, sendo que o presente recurso

não se fundamenta em oposição de julgados nem o despacho que o admitiu vincula o STA — artº 687º, nº 4, do C.P.Civil.

Ouida a recorrente, veio defender a admissibilidade do recurso, dada a data da instauração da impugnação judicial em que não estava ainda em vigor o Dec-Lei 229/96, de 29/11, que, eliminou o terceiro grau de jurisdição que, aliás, foi ressalvado para os processos então pendentes, sendo que o CPPT também só se aplica aos processos instaurados no domínio da sua vigência, ou seja, a partir de 1/JAN/00, devendo, em matéria de recurso, aplicar-se a lei vigente ao tempo da dedução da referida impugnação, constituído, aliás, na esfera jurídica da recorrente em 3/JUL/01, quando ainda não estava em vigor o dito artº 12º.

Vejamos, pois:

Segundo se mostra dos autos, a impugnação judicial foi deduzida em 1996 e o presente recurso foi interposto em 18/Set/01 e admitido por despacho de 02/10-01, notificado à recorrente por carta de 3 seguinte.

No respectivo requerimento de interposição, a recorrente declarou “pretender alegar no tribunal *ad quem*”.

Ora, em 1/JAN/00, entrou em vigor o CPPT, aprovado pelo Dec-Lei nº 433/99 de 26/Out, dispondo o seu artº 4º: que ele se aplicava aos processos instaurados a partir daquela primeira data.

Todavia, o artº 12º da Lei 15/01, de 05/Jun, entrada em vigor em 05/Jul seguinte - artº 14º - veio determinar a aplicação do CPPT aos processos então pendentes, como é o caso.

Pelo que passaram a aplicar-se-lhe os arts. 279º e segs, e, nomeadamente, o artº 282º do mesmo Código.

Ora, nos termos do seu nº 3, as alegações devem, ora e sempre, ser efectuadas no tribunal recorrido, no prazo de 15 dias, contados, para o recorrente, a partir da notificação do despacho de admissão do recurso - nº 2.

Sendo que, na falta de alegações, o recurso deve ser julgado deserto nº 4.

Assim, e ao contrário do que acontecia no CPT, não é, ora, viável a apresentação de alegações no tribunal *ad quem*.

Certo que o mesmo nº 4 continua a referir-se, como fundamento de deserção do recurso, “à falta de declaração da intenção de alegar” mas tal expressão não tem, ora, qualquer sentido útil, resultando apenas de mera inércia do legislador do CPPT em relação ao CPT, por não existir agora “a intenção de alegar, nos termos do nº 1” que lhe servia de pressuposto.

Na verdade, e desde logo, eliminou-se, no nº 1 do artº 282º, correspondente ao artº 171º, nº 1, do CPT, a referência àquela possibilidade de alegação no Tribunal Superior.

“Por outro lado, deixou de se admitir a prevalência do regime dos recursos para o STA que constava do nº 5 do mesmo artº 171º do CPT, em que era possível a apresentação de alegações nesse tribunal ao abrigo do preceituado no parág. único do artº 87º do RSTA”.

“Aliás, esta intenção legislativa de eliminar a possibilidade de as alegações serem produzidas no Tribunal Superior é confirmada pelo artº 286º, equivalente à do artº 174º do CPT, em que foram suprimidas as referências que, nos nºs 2 e 3 deste, se faziam à apresentação de alegações no tribunal de recurso, e pela inexistência de quaisquer normas que regulem a produção de tais alegações”.

Cfr. Jorge de Sousa, *CPPT Anotado*, 2.^a edição, pág.1148, nota 3., e Alfredo de Sousa e J. Paixão, *ibidem*, pág. 711, nota 5.

É, aliás, no sentido exposto, a jurisprudência do STA. Cfr. os Acórdãos de 06/02/02, Rec. 26.660, 30/01/02, Rec. 25.414, e 12/12/01, Rec. 26.532.

Termos em que se acorda julgar deserto o recurso. Custas pela recorrente, fixando-se a taxa de justiça em € 100.

Lisboa, 8 de Maio de 2002. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Almeida Lopes* — *António Pimpão*.

Acórdão de 8 de Maio de 2002.

Assunto:

Deficientes.

Doutrina que dimana da decisão:

A qualidade de deficientes apura-se em relação ao dia 31 de Dezembro de cada ano, nos termos do art. 31.º, n.º 7, do CIRS.

Recurso n.º 26 739. Recorrente: Fazenda Pública; Recorridos: Agostinho Penteado Neiva e mulher. Relator: Ex.^{mo} Cons.º Dr. António Pimpão (por vencimento).

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

Com fundamento em ilegalidade por se ter aplicado retroactivamente uma Circular que impede obter um benefício previsto na lei fiscal ao tempo em que foi reclamado e em inconstitucionalidade dessa Circular por violar a reserva da lei, os contribuintes Agostinho Penteado Neiva e mulher, residentes na Travessa Suave Mar, Marinhas, Esposende, deduzirem impugnação judicial contra o acto de liquidação de IRS do ano de 1996, praticado pela Repartição de Finanças de Esposende, alegando que não foi tomada em consideração a qualidade de deficiente, legalmente comprovada por atestado médico passado pela autoridade de saúde competente.

Por sentença de fls. 44 a seguintes, o M.^{mo} Juiz do Tribunal Tributário de 1.^a Instância de Braga anulou o acto de liquidação, com fundamento em que a competência para passar e avaliar o atestado médico ser a autoridade de saúde e não as autoridades fiscais.

Dessa sentença, a Fazenda Pública recorreu para este STA, tendo apresentado as suas alegações de fls. 62 e seguintes, nas quais concluiu por haver erro na formação da vontade da autoridade de saúde às suas declarações de ciência, pelo facto de a lei anterior, sobre determinação de incapacidades, levar a injustiças sociais e desigualdades, pelo facto de a situação pessoal e familiar dos contribuintes se apurar a 31 de Dezembro de cada ano (art.º 31.º, n.º 7, do CIRS), pelo facto de o Fisco ter o poder/dever de fiscalizar as situações tributáveis

e pelo facto de se dever atender ao princípio da verdade material e da igualdade.

Os impugnantes contra-alegaram sustentando a sentença recorrida.

Neste STA, o M.º P.º emitiu doutor parecer nos termos do qual se deve conceder provimento ao recurso.

Corridos os vistos cumpre decidir.

Como resulta da matéria de facto dada como provada, está em causa o IRS do ano de 1996. O contribuinte tinha apresentado um atestado médico passado pela autoridade de saúde competente, no qual se atestava que ele era portador de deficiência permanente superior a 60%. Relativamente ao ano de 1996, o Fisco não pediu ao contribuinte que apresentasse um novo atestado médico, passado de acordo com a nova lei, pelo facto de já ter pedido esse atestado relativamente ao ano de 1995, não tendo sido alterados os pressupostos.

Nos termos do art.º 13.º, n.º 7, do CIRS, “a situação pessoal e familiar dos sujeitos passivos relevante para efeitos de tributação é aquela que se verificar no último dia do ano a que o imposto respeite”.

Com base nesta norma, vem este STA entendendo que é pela situação de incapacidade verificada em 31 de Dezembro de cada ano que se afere se dado contribuinte é ou não deficiente. Por isso, o Fisco pode exigir todos os anos aos contribuintes que apresentem um atestado médico referente a 31 de Dezembro, comprovativo da sua situação de deficiência em cada ano. Se um contribuinte era deficiente e, depois, deixou de o ser, pelo facto de o critério legal ter sido alterado, então esse contribuinte deixa de ter direito ao benefício fiscal de que gozava.

Como, *in casu*, o Fisco exigiu ao contribuinte um atestado médico referente ao ano de 1995 e ele não o apresentou, então não precisava de exigir um atestado médico referente ao ano de 1996.

Daí que bem tenha andado o Fisco ao proceder ao acto de liquidação referente ao ano de 1996.

Nestes termos, acordam os juízes deste STA em conceder provimento ao recurso, em revogar a sentença recorrida e julgar improcedente a impugnação judicial.

Custas pelos impugnantes na 1.^a instância e neste STA, aqui se fixando a procuradoria em 40%.

Lisboa, 8 de Maio de 2002. — *António Pimpão* (relator) — *Mendes Pimentel* — *Almeida Lopes* (vencido conforme declaração de voto junta).

Declaração de voto

Da inconstitucionalidade da circular nº 1/96, de DGCI:

Os tribunais fiscais estão a ficar “entupidos” com este tipo de litígios entre o Fisco e os contribuintes, sendo certo que estes não tem qualquer tipo de culpa por tudo o que se está a passar.

Tudo começou com uma decisão da autoridade de saúde, circulada por todos os delegados de saúde do país, nos termos da qual a deficiência oftalmológica hipovisão avalia-se sem óculos e não com eles. Decisão infeliz e que induziu em erro milhares de contribuintes que obtiveram o estatuto de deficiente sem que a decisão de avaliação da sua incapacidade fosse revogada dentro do prazo legal de um ano, pelo que passou a caso decidido ou resolvido.

Quando a autoridade de saúde reparou no erro em que tinha incorrido, alterou o critério interpretativo da lei, mas não revogou as suas decisões anteriores, pelo que elas mantiveram-se de pé.

Quem quis corrigir os casos passados foi o Fisco, o qual, em vez de promover uma lei fiscal da Assembleia da República que solucionasse o problema, resolveu fazer uma “lei fiscal” por meio da Circular n.º 1/96, da DGCI, impondo aos contribuintes um dever fiscal acessório de se submeterem a novo exame médico pela autoridade de saúde apresentarem ao Fisco o correspondente atestado médico.

O legislador tratou do assunto no Decreto-Lei n.º 202/96, de 23 de Outubro, mas não quis resolver os casos passados, preocupando-se apenas com os casos pendentes e futuros.

Mas o que não quis fazer o legislador foi feito pela Administração Fiscal, que passou a considerar a Circular n.º 1/96 como lei geral do país em matéria tributária, impondo aos contribuintes regras de conduta ou padrões de comportamento. Mas o pior é que os tribunais fiscais, chamados a dirimir os litígios, passaram a considerar essa Circular como critério de decisão judicial e a considerar o comportamento da Administração como perfeitamente conforme à lei, como se o Fisco pudesse fazer leis em matéria fiscal. É com esta corrente jurisprudencial que não concordo, pois nem a Administração pode fazer leis nem os tribunais estão dispensados do dever de obediência à lei, ainda que ela lhes pareça injusta (art.º 8.º, n.º 2, do Código Civil). Se a lei for clamorosamente injusta, devem os tribunais fiscais recusar a sua aplicação, com base em inconstitucionalidade, mas esta recusa e este fundamento têm de ser expressos nas decisões judiciais para possibilitar o recurso obrigatório para o Tribunal Constitucional.

Como se vê pela fundamentação do acto de liquidação, o procedimento que o Fisco instaurou contra o recorrente não resultou da lei, mas da publicação da Circular n.º 1/96, de 31 de Janeiro de 1996, assinada pelo Director-Geral dos Impostos.

Nessa Circular, depois de se dizer que a Direcção-Geral de Saúde tinha corrigido e clarificado o critério a utilizar pelas Autoridades de Saúde para efeitos de avaliação e atribuição do grau de incapacidade decorrente da deficiência oftalmológica hipovisão, revogando expressamente a interpretação anterior da lei, indicou-se o novo critério de interpretação da mesma e prescreveu-se a seguinte obrigação ou dever acessório - verdadeira regra de comportamento para os contribuintes e critério de decisão para o Fisco:

1. *Assim, os sujeitos passivos do IRS, portadores de deficiência oftalmológica hipovisão susceptível de determinar um grau de invalidez permanente igual ou superior a 60 %, que queiram usufruir dos benefícios fiscais inerentes à sua condição, com produção de efeitos relativamente aos rendimentos auferidos a partir do ano de 1995, inclusive, ou em anos anteriores, quando invocáveis em sede de reclamação graciosa da liquidação nos termos da Circular n.º 15/92, de 14 de Setembro, deverão obter, junto das autoridades de saúde competentes, declaração comprovativa da incapacidade, emitida a partir de 15 de Dezembro de 1995.*

2. *O procedimento prescrito no número anterior é aplicável apenas aos sujeitos passivos portadores da referida deficiência, cuja comprovação decorra de Declaração de Incapacidade emitida a partir de 1 de Janeiro de 1994, sem prejuízo dos efeitos fiscais entretanto produzidos pela declarações emitidas entre aquela data e 15 de Dezembro de 1995.*

Foi em cumprimento expresso desta Circular que o Fisco determinou ao recorrente para apresentar novo atestado médico segundo

o novo critério interpretativo da lei, sob pena de alteração da matéria colectável e correspondente liquidação adicional.

Nos termos do art.º 204.º da Constituição da República, nos feitos submetidos a julgamento não podem os tribunais aplicar normas inconstitucionais, pelo que importa indagar se esta Circular n.º 1/96, da DGCI, constituiu, ou não, *na prática*, uma norma em sentido funcional.

Vem o Tribunal Constitucional entendendo uniformemente que normas em sentido funcional são todas aquelas que contêm de conduta ou comportamento para os cidadãos e Administração ou critérios de decisão para as autoridades públicas (acórdãos 25/86, 80/86, 150/86, 168/88, 255/92 e 152/93).

As circulares, em geral, são regulamentos que apenas vinculam os funcionários de certa hierarquia, acarretando responsabilidade disciplinar para os funcionários que as violarem. Deste modo, são regras de comportamento para os funcionários, providas de coerção, e são critérios de decisão para o superior hierárquico que aplica as sanções disciplinares.

No sentido de que as **circulares** são **regulamentos internos**, pode ver-se a opinião do Prof. Afonso Queiró, in *Teoria dos Regulamentos, Revista de Direito e de Assuntos Sociais*, Ano XXVII, pág. 5.

Non sentido de que as circulares, em geral, têm a qualidade de normas jurídicas por conterem comandos que se dirigem a uma generalidade de pessoas e que lhes impõe uma determinada conduta, pode ver-se o parecer n.º 62/96, da Procuradoria-Geral da República, publicado na 2.ª Série do *Diário da República*, de 24.10.98, a pág. 14 964.

Neste sentido de que as circulares são diplomas de carácter genérico que se dirigem a toda uma classe de funcionários e que reclamam deles a sua aplicação, sendo susceptíveis de recurso contencioso pelos particulares depois de ter havido uma lesão efectiva dos seus direitos, pode ver-se o artigo do Dr. Luiz Costa da Cunha Valente, “A Ordem de Serviço”, publicado no *Boletim da Faculdade de Direito* (Suplemento), 1940, págs. 1432 e 143.

Vem-se entendendo que as circulares têm apenas eficácia interna, não interferindo na esfera jurídica dos particulares nem vinculando os tribunais, mas a Procuradoria-Geral da República, no parecer aludido, admite que as circulares interpretativas podem acabar por produzir indirectamente efeitos jurídicos, externos sobre os particulares através da actuação dos seus destinatários hierarquicamente vinculados a aplicá-las (cfr. pág. 14 965 do *DR*, 2.ª Série, de 24.10.98).

Também o Prof. Afonso Queiró alude a existência dentro dos Regulamentos internos de verdadeiros “regulamentos jurídicos”, contendo preceitos jurídicos dirigidos aos cidadãos, criando “normas jurídicas” e não meras normas administrativas, como é o caso das normas de processo administrativo (cfr. *ob. cit.*, págs. 6, 7 e 8).

Seja como for no plano teórico, o certo é que, na prática, o Fisco deu eficácia externa à Circular n.º 1/96, impondo, com base nela, ao contribuinte uma regra de conduta de comportamento e prescrevendo para as autoridades fiscais um critério de decisão.

Mas ainda que assim não fosse para as circulares em geral, sempre é certo que as circulares em matéria fiscal têm um regime jurídico que as torna, inquestionavelmente, verdadeiras normas jurídicas, com eficácia para os contribuintes.

De facto, nos termos do art.º 59.º, n.º 3, al. b), da Lei Geral Tributária, a colaboração da administração tributária com os *contribuintes*

compreende a **publicação**, no prazo de seis meses, das **orientações genéricas seguidas sobre a interpretação das normas tributárias**, o que só pode significar que dessa colaboração resulta uma vinculação das pessoas que colaboram, Fisco por um lado e contribuintes por outro. Só assim faz sentido a **publicação** dessas orientações.

Por outro lado, de acordo com o disposto no art.º 68.º, n.º 4, al. b), da Lei Geral Tributária, a administração tributária está vinculada às orientações genéricas constantes de circulares, regulamentos ou instruções de idêntica natureza emitidas sobre a interpretação das normas tributárias que estiverem em vigor no momento do facto tributário. Este preceito só pode ter sentido de dotar a vincutividade às circulares de natureza fiscal de uma particular força, semelhante a da vinculação à lei, o que faz com que as circulares tenham, aos olhos da LGT, a força da **verdadeiras normas jurídicas**.

Finalmente, nos termos do art.º 68.º, n.º 5, da LGT, não são invocáveis retroactivamente perante os contribuintes que tenham agido com base numa interpretação plausível e de boa-fé da lei aos actos administrativos decorrentes perante os contribuintes. Ainda de acordo com o art.º 43.º, n.º 2, da LGT, o contribuinte, se seguir as orientações genéricas da administração tributária, devidamente publicadas, pode invocar essas orientações genéricas da administração tributária, devidamente publicadas, pode invocar essas orientações em seu favor (mesmo em juízo).

Ora, em face destes dados doutrinários e legais, dúvidas não nos restam de que a Circular n.º 1/96, da DGCI, constitui um regulamento com eficácia externa, lesivo do contribuinte, por lhe impor uma regra de comportamento ou de conduta, com a qual ele não concorda por se desconformar com a lei e o direito. Por isso, estamos em fase de uma **norma em sentido funcional**, que deve ser desaplicada pelos tribunais nos pleitos que a eles chegarem, se for havida por inconstitucional. É o que se vai demonstrar.

Nos termos do art.º 165.º, n.º 1, al. i), da Constituição da República, é da exclusiva competência da Assembleia da República, salvo autorização ao Governo, legislar sobre a criação de impostos e sistema fiscal.

Vem o Tribunal Constitucional entendendo uniformemente que esta reserva de lei abrange a determinação da incidência, da taxa, dos benefícios fiscais e das garantias dos contribuintes, a que se refere o art.º 103.º, n.º 2, da CRP, bem como as regras sobre a liquidação e cobrança, a que se refere o n.º 3 do mesmo preceito constitucional.

Daí que exista reserva de lei sobre tudo o que diz respeito aos benefícios fiscais, às garantias dos contribuintes e à liquidação de impostos.

Incluem-se nas garantias dos contribuintes as “garantias gerais relativas ao procedimento e acto tributário” (cfr. Prof. Casalta Nabais, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, pág. 367).

Pois bem, a Circular n.º 1/96, da DGCI, cuja doutrina esteve na base da liquidação adicional impugnada, ao impor uma obrigação acessória ao recorrente - mandou-lhe fazer um novo exame médico junto da autoridade de saúde e obter o correspondente atestado comprovativo da incapacidade à luz de um novo critério interpretativo da lei - mexeu nas garantias constitucionais de procedimento tributário, impondo obrigações acessórias e novas regras de procedimento (cfr. art.º 8.º, n.º 2, als. c) e e) da LGT).

Por outro lado, essa Circular n.º 1/96 alterou as condições legais para a obtenção de benefícios fiscais, dificultando a sua obtenção

e pondo em causa actos de reconhecimento dos benefícios fiscais anteriormente concedidos, actos esses praticados pelas autoridades de saúde.

Acontece que o Director-Geral dos Impostos não tem competência para, por seu meio de circular de eficácia externa, tratar de matérias incluídas na reserva de lei fiscal, pelo que usurpou os poderes fiscais da Assembleia da República, sendo essa Circular n.º 1/96, organicamente inconstitucional, por violação do disposto no art.º 165.º, n.º 1, al. i), da CRP, interpretado no art.º 8.º, n.º 2, als. c) e e), da LGT.

A Circular n.º 1/96 é ainda formalmente inconstitucional pois trata de matéria fiscal por meio de um regulamento, quando a única forma legal de tratar essa matéria é por meio de lei ou decreto-lei autorizado, nos termos do art.º 103.º, n.º 2, da CRP.

Mas, sendo um regulamento com eficácia externa, então a Circular n.º 1/96, da DGCI, devia indicar expressamente a lei (de saúde pública) que visava regulamentar ou que definia a competência objectiva e subjectiva para a sua emissão. Ao ter este dever imposto pelo art.º 112.º, n.º 8, da CRP, a referida circular incorreu em inconstitucionalidade formal.

A referida Circular n.º 1/96, da DGCI, veio regular, com eficácia retroactiva, as situações de incapacidade física anteriormente decididas pelas autoridades de saúde, dando sem efeito os correspondentes atestados e exigindo novos atestados médicos passados de conformidade com o novo critério. Ora, esta retroactividade da Circular era manifestamente imprevisível, é arbitrária e intolerável, afectando de forma inadmissível e arbitrária os direitos e expectativas legitimamente fundados dos contribuintes que tinham adquirido o direito ao benefício fiscal, pelo que viola o princípio da confiança ínsito no princípio do Estado de Direito (art.º 2 da CRP) e é supervenientemente inconstitucional por violar o princípio da não retroactividade das leis fiscais (art.º 103.º, n.º 3, da CRP).

Repara-se que a lei ordinária veio concretizar a reserva de lei fiscal no art.º 8.º da Lei Geral Tributária, nela abrangendo a definição das obrigações acessórias e as regras de procedimento tributário [n.º 2, als. c) e e)], pelo que a Circular n.º 1/96, violou o princípio da legalidade tributária.

Em conclusão: o acto de liquidação impugnado, porque decorrente de uma circular inconstitucional e ilegal, está ferido de invalidade.

Inconstitucionalidade normativa do Decreto-Lei n.º 202/96, de 23 de Outubro:

O Fisco invocou o Decreto-Lei n.º 202/96, bem sabendo que o seu art.º 7.º, n.º 2, impede a aplicação retroactiva do novo critério somente se aplicava para o futuro e ainda aos processos de avaliação de incapacidade em curso, o que não era manifestamente o caso do recorrente.

O novo critério de atribuição do grau de deficiência consta da al. e), do n.º 5, do Anexo 1, a que se refere o art.º 4.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 202/96, o qual prescreve o seguinte:

“Sempre que a disfunção possa ser atenuada, no todo ou em parte, pela aplicação de meios de correcção ou compensação (próteses, ortóteses ou outros), o coeficiente de capacidade arbitrado deve ser correspondente à disfunção residual após a aplicação de tais meios, sem limites máximos de redução de coeficientes previstos na Tabela.”

Trata-se de um critério de avaliação da deficiência diametralmente oposto ao que constava da alínea c), do n.º 5, das Instruções da

Tabela Nacional de Incapacidades, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 341/93, de 30 de Setembro.

Mas porque os dois critérios são diametralmente opostos e radicalmente incompatíveis, o legislador quis salvaguardar as avaliações de incapacidade dos contribuintes decididas ao abrigo da lei anterior. E foi por isso que o n.º 2 do art. 7.º, veio dispor que o novo diploma (com o novo critério) se aplica aos processos (de avaliação de incapacidade) em curso.

Acontece que o Fisco quer, à viva-força, que o novo critério tenha aplicação retroactiva, de forma a ficarem sem efeito as avaliações de incapacidade feitas ao abrigo da lei anterior, para que os contribuintes sejam constrangidos a fazer um novo exame médico de acordo com o novo critério legal.

Mas o que importa reter é que essa norma jurídica, na interpretação que dela fazem o Fisco e os tribunais fiscais, é inconstitucional por violar o *princípio da confiança insito no princípio do Estado de Direito, previsto no art.º 2.º da Constituição da República*. Assim, é a interpretação normativa que dessa norma faz o Fisco e os tribunais fiscais que agora ponho em causa.

O **princípio da segurança jurídica** implica que o Fisco não possa *venire contra factum proprium* e mudar a sua interpretação da lei, passando a aplicar rectoactivamente uma interpretação nova e inesperada, assim eliminando benefícios fiscais já reconhecidos ao contribuinte. Foi isso que o Fisco fez com o recorrente, pois na Circular refere-se claramente ter havido uma revogação expressa da interpretação anterior, o que deu origem a um novo critério de atribuição de deficiência. Mas nem a lei podia impor retroactivamente ao impugnante uma interpretação oposta da lei anterior que atribuiu um benefício fiscal. Neste sentido, pode ver-se o acórdão do Tribunal Constitucional n.º 172/00, publicado na 2.ª Série do *DR* de 25.10.2000.

O **princípio da confiança jurídica** proíbe que a lei vigente ao tempo da avaliação da incapacidade, e o respectivo critério, sejam revogados retroactivamente por uma lei nova que altere o critério e extinga o benefício fiscal legitimamente concedido ao abrigo do critério anterior. A lei nova que imponha critério novo só pode aplicar-se às avaliações de incapacidades futuras, mas tem de deixar incólumes as avaliações passadas.

O **princípio da confiança jurídica** sai violado se uma lei nova, impondo um critério novo de avaliação da incapacidade, priva um contribuinte do *direito adquirido* a ser considerado deficiente para efeitos do IRS, quando esse contribuinte obteve o reconhecimento do direito ao benefício fiscal por acto da autoridade de saúde competente. Por maioria de razão, esse princípio sai violado quando o direito adquirido do contribuinte for um direito fundamental, como é o caso dos cidadãos portadores de deficiência, nos termos do art.º 71 da CRP.

O **princípio da confiança jurídica** proíbe que a lei posterior, por meio de um novo critério de avaliação da incapacidade, venha *revogar um acto administrativo* de reconhecimento do direito a um benefício fiscal praticado pela autoridade de saúde competente o qual, por ser *constitutivo de um direito*, é irrevogável uma vez decorrido o prazo legal para a revogação dos actos administrativos ilegais.

O **princípio da confiança jurídica** implica que tenham de prevalecer sobre o interesse reditício do Estado o interesse do contribuinte deficiente na manutenção dos benefícios fiscais já atribuídos ou reconhecidos, embora de pressuposto ainda não verificado pelo que a

lei nova, mediante um novo critério, não pode desprezar o interesse e a confiança do deficiente na estabilidade do sistema jurídico e na estabilidade das situações criadas ao abrigo da lei antiga. Sobre o **critério da ponderação de interesses**, pode ver-se Prof. Casalta Nabais, *ob. cit.* pág. 21, e acórdão do Tribunal Constitucional n.º 1204/06, publicado na 2.ª Série do *DR* de 22.1.97.

Por todas estas razões, a interpretação normativa que implícita e tacitamente o Fisco e os tribunais fiscais do art.º 7.º, n.º 2, al. e), do n.º 5, do Anexo 1, do Decreto-Lei n.º 202/96, de 23 de Outubro, viola o princípio da confiança insito no princípio do Estado de Direito, previsto no art.º 2.º da CRP, pelo que o acto de liquidação adicional impugnado é nulo e a decisão judicial recorrida errada.

Finalmente, a interpretação normativa feita pelo Fisco e pelos tribunais fiscais, mediante a atribuição de efeitos retroactivos às referidas normas jurídicas, gera inconstitucionalmente sucessiva ou superveniente das mesmas, nos termos do art.º 103.º, n.º 3, da CRP (revisão constitucional de 1997), assim como já gerava inconstitucionalidade originária por ser uma retroactividade intolerável, que afectou (cfr. acórdão do Tribunal Constitucional n.º 410/95, in 2.ª Série, do *DR* de 16.11.95). “Sustentar o contrário significaria admitir que o Estado pudesse restringir materialmente e come eficácia retroactiva (afrontando, desse modo, as legítimas expectativas do particulares) o benefício fiscal anteriormente conferido” (cfr. acórdão do tribunal Constitucional n.º 185/2000, publicado na 2.ª Série do *DR* de 27-10-2000).

Ora, sendo o art.º 7.º, n.º 2, e a al. e), do n.º 5, do Anexo 1, do Decreto-Lei n.º 202/96, de 23 de Outubro, na aludida **interpretação normativa**, inconstitucionais, deveriam os tribunais fiscais recusar a aplicação dessas normas nessa interpretação, nos termos do art.º 4.º, n.º 5, do ETAF, e declarar nulo o acto de liquidação impugnado.

Em conclusão: o Fisco não tornou em consideração uma decisão da autoridade de saúde competente, que tinha passado a caso decidido ou resolvido, com a força de caso julgado, pelo que o acto de liquidação impugnado, bem como as normas em que se baseou, violam o princípio da confiança, insito no princípio do Estado de Direito (art.º 2.º da CRP). Não compete ao Fisco invalidar os actos administrativos praticados pela autoridade de saúde ou privá-los de eficácia.

José Joaquim Almeida Lopes.

Acórdão de 8 de Maio de 2002.

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 nº 26 757. Recorrente: Joaquim Hernâni Teixeira Santos; Recorrida: Câmara Municipal de Gondomar; Relator: Ex.º Juiz Cons.º Vítor Meira Joaquim.

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

Hernâni Teixeira Santos deduziu no Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto oposição à execução que lhe foi instaurada por dívidas à Câmara Municipal de Gondomar.

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

Inconformado com tal decisão recorreu o oponente para este Supremo Tribunal Administrativo pedindo a sua revogação, formulando as seguintes conclusões:

A) Aplica-se aos factos constantes dos presentes autos o Cód. Proc. Tributário e, nomeadamente, o processo de execução fiscal, previsto nos arts. 233 e segs. do CPT.

B) O facto Tributário aqui em causa é inexistente, já que se refere a uma hipotética operação de loteamento que não existiu, não podendo agora alterar-se o conteúdo e alcance do título executivo, querendo significar que se trata de taxa de obras, sendo que essa inexistência se encontra provada por documento.

C) Prescreveu, nos termos dos arts. 259º e 34º, n.º 1, do CPT, a obrigação fiscal, na medida em que tal prazo conta-se em função da ocorrência do facto tributário ou do facto gerador de imposto e não em face da liquidação do imposto ou da sua notificação ao contribuinte, pelo que não são exigíveis capital ou juros.

D) Prescreveram os juros, nos termos do art.º 310º, al. d), do Cód. Civil, nos 5 anos seguintes à data em que o imposto deveria ter sido pago e não foi, o que já deveria ter-se em conta no processo, absolvendo-se o aqui requerente nessa parte, caso tudo o que acima vai alegado não proceda. O que apenas em hipótese se aceita.

E) O mesmo acontecendo no que à taxa de justiça diz respeito, nos termos do art.º 123º do Código das Custas Judiciais.

F) Quer a prescrição quer a inexistência do facto tributário poderiam ser invocados em sede de oposição, nos termos do artº 286º, nº 1, als. d) e h), do CPT.

G) Ao decidir em sentido contrário violou a douta sentença recorrida as supracitadas disposições legais, pelo que deverá ser revogada, considerando totalmente procedente, por provada, a oposição à execução deduzida pelo executado.

Contra-alegou a Câmara Municipal de Gondomar no sentido da manutenção da sentença, formulando as seguintes conclusões:

1º - De acordo com o entendimento do Recorrente, o facto tributário aqui em análise é inexistente, o que de facto não corresponde à verdade, conforme resulta do já alegado na contestação à oposição.

2º - No entanto, traduzindo-se a ilegalidade em concreto da liquidação na inexistência do facto tributário ou no não reconhecimento de uma isenção, verifica-se que nesta parte, os fundamentos alegados pelo oponente, respeitam à apreciação da legalidade em concreto da dívida exequenda.

3º - Pelo que, e de acordo com o disposto na alínea g) do nº 1 do art. 286º do CPT, o fundamento invocado pelo oponente, só pode ser conhecido em sede de oposição, quando ao contribuinte não esteja assegurado o meio judicial de impugnação ou recurso.

4º - Ora, tal não se verifica no presente caso, em que o oponente podia ter impugnado a liquidação, mas não o fez.

5º - Assim, não pode agora o oponente em sede de oposição atacar a legalidade da liquidação das quantias exequendas, quando o decurso do prazo já fez precluir tal possibilidade.

6º - No que se refere à alegada prescrição da obrigação tributária, considera o Recorrente que a mesma prescreveu nos termos dos arts. 259º e 34º, nº 1, do CPT.

7º - No entanto, no que a este ponto se refere, considerou e bem o MM Juiz a quo que, *in casu*, se aplica o prazo geral da prescrição previsto no art. 309º do Código Civil, ou seja, vinte anos, pelo que, verifica-se que não está prescrita a dívida exequenda.

8º - Ainda que assim não se entendesse, o que por mera hipótese se admite, e se considerasse, tal como faz o Recorrente, que o prazo de prescrição é de 10 anos, continuaria a não estar prescrita a dívida exequenda.

9º - É que, contrariamente ao entendimento do Recorrente, a ocorrência do facto tributário apenas se deu em 18.11.93, e não em 30.05.89.

10º - Isto porque, só no ano de 93, mais precisamente no dia 18 de Novembro, é que ocorreu a revalidação do processo de construção.

11º - Por conseguinte, ainda que se entendesse que o prazo de prescrição da obrigação tributária é de 10 anos, mesmo assim não se encontrava prescrita a dívida exequenda.

12º - Relativamente à nova questão agora suscitada pelo Recorrente, quanto a uma suposta prescrição dos juros e das custas, apenas nos cabe referir, que não tem aquele qualquer possibilidade de, nesta fase de recurso, trazer novos elementos que não foram apreciados, no momento oportuno, ou seja, aquando da dedução de oposição, não cabendo por tal motivo, ao Tribunal de recurso pronunciar-se sobre os mesmos.

13º - Por último, entende o Recorrente que, em contradição ao que foi decidido na douta sentença recorrida, quer a prescrição, quer a inexistência do facto tributário poderiam ser invocados em sede de oposição.

14º - E de facto, a decisão recorrida pronuncia-se sobre tais questões.

15º - Quanto à prescrição refere a mesma a fls. 94 que “(. . .) não está prescrita a dívida exequenda”.

16º - Relativamente à questão da inexistência do facto tributário, considera e bem, que a mesma não se inclui na alínea h) do nº 1 do art. 286º do CPT, como pretende o Recorrente, mas, e tendo em conta os fundamentos alegados pelo mesmo, na alínea g) do mesmo preceito legal.

17º - Tal significa que, e de acordo com a referida alínea g) do nº 1 do art. 286º do CPT, o fundamento invocado pelo oponente, só pode ser conhecido em sede de oposição, quando ao contribuinte não esteja assegurado o meio judicial de impugnação ou recurso, o que, *in casu* não se verifica, tal como resulta do alegado na 2ª, 3ª, 4ª e 5ª conclusões.

18º - Por todo o exposto, conclui-se que, não viola a douta sentença recorrida as supra citadas disposições legais, não sendo por tal motivo susceptível de qualquer reparo.

Pela Ex.ª Magistrada do Ministério Público foi emitido parecer no sentido da incompetência hierárquica deste Supremo Tribunal Administrativo para conhecer do recurso por o mesmo não versar apenas, face à conclusão “B”, matéria de direito.

Ouvindo o recorrente sobre tal questão veio ele dizer apenas que não concordava com a opinião do Ministério Público mas que, se o Tribunal decidisse nesse sentido, desde já requeria a remessa ao Tribunal competente.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

A sentença recorrida deu como provados os seguintes factos:

a) Contra o oponente foi instaurada a execução supra-identificada para cobrança da quantia de esc. 610.950\$00 proveniente de Loteamento e Obras Proc^o 331/89, cujo prazo de cobrança voluntária terminou em 8/3/99, tudo nos termos da certidão de dívida a folhas 17.

b) Por requerimento apresentado em 24/1/89 o oponente requereu à Câmara Municipal de Gondomar que lhe fosse concedida licença de construção por seis meses, tudo nos termos do documento de folhas 49, o qual aqui se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais.

c) Em 3/5/89 foi deferido o pedido em b) tendo o processo o n^o 331/89 - cfr. fls. 50.

d) Em 2/11/89 o oponente pagou à Câmara Municipal de Gondomar, 100\$00 pela entrada de requerimento. 11.325\$00 pela licença para obras (cfr. fls. 64 e 65), em 15/1/91 pagou àquela 100\$00 pela entrada de requerimento (cfr. fls. 66), em 7/12/92 pagou àquela 3345\$00 pela Reapreciação referente ao proc^o de construção n^o 331/89 (cfr. fls. 67) e em 18/1/93 pagou àquela 2.409\$00 pelo pedido de verificação de alinhamento referente ao proc^o n^o 331/89 (cfr. fls. 68).

e) Em 20/2/91 foi indeferido o pedido de prorrogação da licença referente ao processo originado pelo requerimento referido em b) com o n^o 331/89 - cfr. fls. 51.

f) Por despacho de 18/11/93 foi aprovado o pedido de revalidação do processo n^o 331/89, condicionado ao pagamento da taxa de urbanização no valor de esc. 164.220\$00, sendo o oponente notificado desse despacho nos termos do ofício de folhas 52.

g) Por ofício de 28/7/98 foi o oponente notificado para proceder ao pagamento de esc. 446.730\$00 e esc. 164.220\$00 no prazo de trinta dias - cfr. fls. 53.

h) Por carta registada com aviso de recepção assinado este em 18/11/98 foi o oponente notificado para proceder ao pagamento da licença no valor de Esc. 446.730\$00 e da taxa municipal de infra-estruturas de esc. 164.220\$00, tudo nos termos do documento de folhas 54 e 55 os quais aqui se dão por integralmente reproduzidos para todos os efeitos legais.

i) Damos aqui por integralmente reproduzidos para todos os efeitos legais os documentos de folhas 56 e 57.

Logra prioridade de apreciação a questão prévia suscitada.

Nos termos dos artigos 167^o do Código de Processo Tributário e 32^o, n^o 1, alínea b), do ETAF este Supremo Tribunal apenas conhece dos recursos dos tribunais tributários de 1^a instância com exclusivo fundamento em matéria de direito. Conforme este Tribunal tem vindo a, decidir em inúmeros acórdãos, na esteira do ensinamento do Prof. Manuel de Andrade de que a competência se afere pelo *quid disputatum* e não pelo *quid decisum*, para a determinação da competência do tribunal não importa saber se a matéria invocada releva ou não para a decisão do recurso por a questão da competência ter de ser previamente resolvida.

Nas alegações da recorrente e respectivas conclusões que acima se transcreveram sustenta a recorrente, na conclusão “B”, como refere

o Ministério Público, que “o facto tributário, aqui em causa é inexistente, já que se refere a uma hipotética operação de loteamento que não existiu”. Ora, como se alcança da leitura do probatório que se transcreveu, dele não consta como provado tal facto, havendo por isso que concluir que o recurso não versa exclusivamente matéria de direito, o que determina a incompetência hierárquica do Tribunal para dele conhecer.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência em declarar este Supremo Tribunal Administrativo incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso, cabendo tal competência ao Tribunal Central Administrativo para onde os autos deverão ser oportunamente remetidos atento pedido já formulado pela recorrente.

Custas pela recorrente, fixando em 80 euros a taxa de justiça e em 40% a procuradoria.

Lisboa, 8 de Maio 2002. — *Vitor Meira* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Benjamim Rodrigues*.

Acórdão de 8 de Maio de 2002.

Assunto:

Taxa de urbanização.

Doutrina que dimana da decisão:

Tratando-se de taxa, a denominada taxa de urbanização não pode ser impugnada sem reclamação, administrativa prévia.

Recurso n^o 26.786. Recorrente: Swedish Match Fósforos Portugal, S. A.; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Juiz Cons^o Dr. Almeida Lopes.

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

Com fundamento, entre o mais, em inconstitucionalidade da norma de incidência, por se estar em face um imposto e não de uma taxa, SWEDISH MATCH FÓSFOROS PORTUGAL, S. A., com sede na Rua Rodrigo da Fonseca, n^o 53, Lisboa, deduziu impugnação judicial contra o acto de liquidação da taxa urbanística, praticado em 20.4.98 pela Câmara Municipal do Porto.

Por sentença de fls. 166 e seguintes, o Tribunal Tributário de 1^a Instância do Porto julgou a impugnação improcedente por ser ilegal, na medida em que a impugnante deveria, previamente, ter feito uma reclamação para a CMO e só depois poderia ter recorrido ao tribunal. Como não fez essa reclamação prévia, não esgotou os meios de reacção perante a CMP.

Não se conformando com esta sentença, dela recorreu a impugnante para este STA, tendo apresentado as suas alegações de fls. 170 e seguintes, nas quais concluiu pela revogação da norma que exigia a reclamação prévia para o município (art^o 32^o, n^{os} 1 e 4, do DL 448/91, de 29 de Novembro), pela existência de norma especial que

afasta a aplicação da regra geral, pela aplicação imediata da nova Lei das Finanças Locais, que já não exige a reclamação prévia, pela inconstitucionalidade da norma que exige uma reclamação prévia necessária e pela inaplicabilidade da norma que exigia essa reclamação prévia, por estarmos em face de um imposto e não de uma taxa.

Não houve contra-alegações.

Neste STA, o M^o P^o emitiu douto parecer nos termos do qual se deve conceder provimento ao recurso pois, para decidir como decidiu, o tribunal a quo teria de, previamente, decidir se estamos em face de uma taxa ou de um imposto, o que não o fez.

Corridos os vistos cumpre decidir.

Como resulta da impugnação judicial, está em causa a denominada taxa urbanística.

Logo na impugnação judicial, a impugnante discute a qualificação jurídica desse tributo e invoca razões de inconstitucionalidade.

Na sua sentença, o M^o Juiz a quo dá como certo tratar-se de uma taxa e aplicou o respectivo regime jurídico, não discutindo nem apreciando se se tratava, ou não, de um imposto, apesar do “nome” de taxa.

Ora, esta questão da qualificação é muito discutida na doutrina e na jurisprudência. No sentido de que se trata de uma taxa pode ver-se o acórdão do Tribunal Constitucional n^o 357/99, publicado na II série do *DR* de 2.3.00.

Mas para se decidir se estamos ou não em face de um caso que exigia reclamação prévia, temos de decidir, também previamente, se estamos em face de uma taxa ou de imposto, pois este impugnava-se directamente enquanto a taxa - ou algumas taxas - tinham de ser objecto de reclamação graciosa prévia. Neste sentido, pode ver-se o acórdão deste STA de 7.6.00, proferido no Rec. n^o 25 155.

Como é jurisprudência deste STA, a espécie tributária em causa é uma taxa e não um imposto.

É também jurisprudência pacífica que a impugnação judicial tem de ser precedida de reclamação graciosa prévia para o município.

Por razões de economia processual não deve o litígio prosseguir para se conhecer de questões cujo conhecimento teve lugar implicitamente na decisão recorrida.

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

Custas pela recorrente, com 50% de procuradoria.

Lisboa, 8 de Maio de 2002. — *Almeida Lopes* (relator) — *António Pimpão* — *Mendes Pimentel*.

Acórdão de 8 de Maio de 2002.

Assunto:

Omissão de pronúncia. Nulidade de sentença ou acórdão.

Doutrina que dimana da decisão:

É nula, por omissão de pronúncia [arts. 668^o, n.º 1, al. d), e 660^o, n.º 2, do Código de Processo Civil], a decisão judicial (despacho liminar, sentença ou acórdão) que não conheça de questão colocada pelas partes e que não tenha resultado prejudicada no seu conhecimento pela solução dada a outras.

Recurso n^o 26 830. Recorrente: Acácio Castro Mendes de Almeida
Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Juiz Cons^o Dr. Alfredo Madureira.

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

Inconformado com o aliás douto despacho de fls. 50 a 52 que lhe indeferiu liminarmente a oposição que deduzira à execução fiscal n.º 3522-01.180056.6 contra si instaurada para cobrança coerciva de dívida proveniente de IRS do ano de 1999, no valor de 4.382.962\$00, dele interpôs recurso jurisdicional para esta Secção do Supremo Tribunal Administrativo o Oponente Acácio de Castro Mendes de Almeida, nos autos convenientemente identificado.

Apresentou tempestivamente as respectivas alegações de recurso formulando, a final, as seguintes conclusões:

A) O recorrente invocou na petição inicial como fundamentos de oposição à execução, o pagamento parcial da dívida e a falsidade do título executivo.

B) A sentença recorrida não se pronunciou sobre esses fundamentos, pelo que é nula [art.º 668º, n.º 1, al. d), do C.P.C.].

C) A entender-se que não se trata de um caso de omissão de pronúncia, mas sim de errada aplicação dos fundamentos invocados na petição inicial, deverá a sentença ser revogada.”

Não foram apresentadas quaisquer contra alegações de recurso e, neste Supremo Tribunal Administrativo, o Ex.^{mo} Magistrado do Ministério Público pronunciou-se depois pelo provimento do presente recurso jurisdicional com base no sustentado entendimento de que, com efeito, ocorre a alegada omissão de pronúncia e que esta determina a nulidade da impugnado decisão.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

O único fundamento do presente recurso jurisdicional é a alegada omissão de pronúncia quanto à matéria levada aos n.ºs 9 e 10 e 11 e 12 da petição inicial de fls. 3 a 5 dos autos [cfr. art.º 668º, n.º 1, al. d), do CPC].

E neles, tal como se alega e conclui no presente recurso jurisdicional, o Oponente invocara como fundamento da oposição à execução fiscal que deduzia, além do mais, *o pagamento parcial da dívida e a falsidade do respectivo título executivo*, respectivamente.

Ora, tudo visto e compulsado o impugnado despacho, importa, na verdade, concluir que nele se omite, com efeito, qualquer apreciação e ou até referência às questões jurídicas que nos apontados números da liminarmente indeferida petição inicial o ora Recorrente submettera à apreciação do tribunal *a quo*.

Porque assim, sem necessidade de outros ou melhores considerandos, importa também concluir pela procedência do presente recurso jurisdicional já que, como é sabido e decorre do estabelecido

pelo art.º 660º, n.º 2, do citado CPC, o juiz deve resolver todas as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação, exceptuando-se apenas e só as que porventura resultem prejudicadas pelo conhecimento ou solução dada a outras, situação que, aqui e manifestamente, se verifica não ocorrer.

Em face do que exposto fica, acordam os Juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em julgar verificada a arguida omissão de pronúncia que demanda a requerida nulidade de sentença e, assim, conceder provimento ao presente recurso.

Sem custas.

Lisboa, 8 de Maio de 2002. — *Alfredo Madureira* (relator) — *Branção de Pinho* — *Almeida Lopes*.

Acórdão de 15 de Maio de 2002.

Assunto:

Despacho que admite o recurso.

Doutrina que dimana da decisão:

O despacho que admite o recurso não vincula o Tribunal ad quem conforme expressamente resulta do artº 687º, nº 4, do CPCivil ao estabelecer que a decisão que admita o recurso, fixe a sua espécie ou determine o efeito que lhe compete não vincula o tribunal superior, podendo este julgar deserto o recurso por falta de alegações.

Recurso: 23/02. Recorrentes: Hermano António Marques Santos e Mulher; Recorrida: Fazenda Publica; Relator: Ex^{mo} Juiz Consº Dr. António Pimpão.

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

1 - HERMANO ANTÓNIO MARQUES DOS SANTOS E MULHER apresentaram o requerimento de fls. 222 no qual, depois de afirmarem que foram notificados da sentença proferida nos autos; com a qual não se conformam, da mesma vêm interpor recurso para a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, declarando ser sua intenção alegar no tribunal *ad quem*.

Pelo despacho de fls. 224 foi admitido o recurso “a processar nos termos do agravo em matéria cível, subindo de imediato nos próprios autos e com efeito meramente devolutivo:

Remetidos os autos a este STA promoveu o EMMP que o mesmo fosse julgado deserto por falta de alegações pois que o mesmo devia ter sido alegado na instância.

2 - Notificados os recorrentes para se pronunciarem sobre a questão prévia suscitada pelo EMMP manifestaram a sua discordância com o promovido sustentando, em síntese, que:

No requerimento de interposição de recurso declararam, desde logo, a sua intenção de alegar no Tribunal *ad quem*, convencidos de que

ainda gozavam dessa prerrogativa e assim também entendeu o Senhor Juiz a quo que admitiu o recurso nos precisos termos formulados nesse requerimento, pelo que se formou caso julgado formal relativamente ao ónus de alegar, ainda que, eventualmente, contrariando o art. 12.º da Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho, que, aliás, releva-se, não revogou expressamente o art. 4.º do DL n.º 433/99, de 26 de Outubro.

E não se diga que “o despacho de fls. 226, se algum valor tivesse, não vinculava esse STA”, por força do disposto no art. 687.º, n.º 4, do CPC, uma vez que esse despacho algum valor terá caso contrário sempre seria um acto inútil, que essa mesma lei adjectiva não permite, e, por outro lado, o aludido preceito nada refere nem podia referir a respeito da “admissão” do momento próprio para alegar ou melhor, da vinculação do tribunal superior acerca desse segmento da decisão, pois que essa faculdade já nem sequer existe na lei processual civil.

Assim, salvo melhor opinião, deve entender-se que no caso em apreço os recorrentes têm a faculdade de apresentar a sua alegação nesse Tribunal superior, até por uma questão da mais elementar Justiça, não devendo ser eles, enquanto contribuintes, a suportar a ineficiência de um sistema judiciário que levou quase uma década para julgar a sua impugnação, no decurso da qual a legislação processual mudou ao ritmo das estações, por vezes com revogações “tácitas” em legislação extravagante a ponto de ser humanamente impossível de descortinar todo o seu alcance “oculto” mesmo para aqueles que se dedicam exclusivamente ao foro neste ramo de direito, sendo que a *vacatio legis* estabelecida quase nunca permite a assimilação da extensão da mens legislatoris e suas implicações.

3 - O recurso a que se reportam os presentes autos foi instaurado em 5-11-2001, conforme resulta de fls. 222.

E nesta data era aplicável à situação dos autos, conforme sustenta o EMMP, com a concordância dos recorrentes, que não discutem a legalidade desta tese, o artº 282º do CPPT.

Com efeito o artº 12º da Lei 15/2001, de 5-6, que entrou em vigor em 5-7-2001, determinou a aplicação do CPPT aos procedimentos e processos pendentes regulados pelo CPT.

E nos termos daquele artº 282º, n.ºs 1 e 2, do CPPT a interposição do recurso faz-se por meio de requerimento em que se declare a intenção de recorrer sendo o despacho que admitir o recurso notificado ao recorrente.

Acrescenta o n.º 3 do mesmo preceito normativo que o prazo para alegações a efectuar no tribunal recorrido é de 15 dias contados, para o recorrente, a partir da notificação referida no número anterior ou seja a partir da notificação do despacho que admitiu o recurso.

O despacho que admitiu o recurso nada disse quanto ao prazo nem ao local onde as alegações podiam ou deviam ser apresentadas.

Foram os recorrentes que no referido prazo de 15 dias não apresentaram as alegações no tribunal recorrido sendo certo que este depois de interposto recurso não podia deixar de o admitir.

Não tendo os recorrentes apresentado alegações no mencionado prazo de 15 dias no tribunal recorrido não pode deixar de se acompanhar a parecer do EMMP que defende que o recurso deve ser julgado deserto por falta de alegações, nos termos do n.º 4 do artº 282º do CPPT.

Com efeito e ainda conforme refere o EMMP o despacho que admite o recurso não vincula este Tribunal conforme expressamente

resulta do artº 687º, nº 4, do C P Civil ao estabelecer que a decisão que admita o recurso, fixe a sua espécie ou determine o efeito que lhe compete não vincula o tribunal superior.

E contrariamente ao que parecem sustentar os recorrentes foram eles e não o tribunal recorrido que, no requerimento de interposição de recurso, declararam a intenção de alegar no Tribunal ad quem, convencidos, como afirmam, de que ainda gozavam dessa prerrogativa.

O despacho que admitiu o recurso nada disse sobre esta questão nem impediu os recorrentes de apresentarem as mencionadas alegações no tribunal recorrido depois de notificados do despacho de admissão do indicado recurso.

Acresce que, conforme já se referiu, o despacho de admissão não podia ser diferente nem conduz à formação de caso julgado formal relativamente ao ónus de alegar, pois que podiam os recorrentes ter alegado no tribunal recorrido depois de admitido o recurso.

Do exposto resulta que é de julgar deserto o presente recurso.

4 - Termos em que se acorda em julgar deserto o presente recurso.

Custas pelos recorrentes fixando-se em 60 euros a taxa de justiça.

Lisboa, 15 de Maio de 2002. — *António Pimpão* (relator) — *Mendes Pimentel* — *Vitor Meira*.

Acórdão de 15 de Maio de 2002.

Assunto:

IRC. Comissão de Revisão da matéria tributável. Competência e fundamento. Arts. 85º e 87º do CPT.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *O artº 85º do CPT, na redacção do Dec-Lei 47/95, de 10/03, não revogou o artº 87º do mesmo diploma.*
- 2 — *Nos termos deste último normativo, é essencial que o Presidente da Comissão de Revisão da matéria tributável, procure estabelecer um acordo entre os vogais que, na sua falta, deverão elaborar um laudo suficientemente fundamentado.*
- 3 — *A respectiva falta constitui preterição de formalidade essencial ou vício de forma do acto, determinante da sua invalidade.*

Recurso: 83/02. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrida: Neto & Martins, L.da; Relator: Ex.^{mo} Juiz Consº Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do STA:

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto pela Fazenda Pública, da sentença do TT de 1ª Instância do Porto, proferida em 26/Jun/01, que julgou procedente a impugnação judicial deduzida por NETO & MARTINS, L.da, contra a liquidação adicional de IRC do ano de 1991, que conseqüentemente anulou.

Fundamentou-se a decisão na preterição de formalidades legais do acto de fixação da matéria tributável, pois, "da acta da Comissão de Revisão não consta qualquer lado do Vogal da Fazenda", como seria mister, uma vez que não houve acordo entre os vogais, sendo que as formalidades legais previstas no artº 120º do CPT "respeitam ao percurso ou às formalidades inerentes e anteriores ao acto de fixação bem como às corporizadas no próprio acto ou decisão em si".

A Fazenda recorrente formulou as seguintes conclusões:

"1 - Inexiste qualquer preterição de formalidades legais na deliberação da comissão de revisão, porquanto, na vigência da redacção dada pelo DL n.º 47/95 ao artº. 85º do CPT, o presidente da comissão tinha voto de qualidade e podia limitar-se a aderir a um dos lados.

2 - No caso dos autos, na falta de acordo entre os vogais, o presidente votou no sentido do lado do vogal da Fazenda Pública, sendo esse o sentido da deliberação da comissão, não pelo voto de qualidade do presidente mas porque se fez maioria, não havendo necessidade de fazer funcionar o n.º 3 do artº 87º do CPT, encontrando-se fundamentada a sua decisão por remissão ou integração ao concordar com a posição do vogal da Fazenda Pública, sem que se vislumbre qualquer preterição de formalidades essenciais (vide Acórdão do STA n.º 25.522, de 20/12/2000, e Acórdão STA *in* recurso n.º 25.629, de 24/01/2001).

3 - E outro tanto se diga no que concerne ao sentenciado vício da forma por ausência dos lados, por a deliberação ter sido tomada por maioria dos seus membros por falta de acordo entre os vogais, com o voto favorável do presidente e do vogal da Fazenda Pública, a posição deste encontra-se expressa no relatório apresentado, inexistindo preterição de formalidades essencial.

4 - A douda sentença sob recurso violou as disposições legais vertidas nos artigos 85º e 87º do CPT.

Nestes termos deve ser dado provimento ao presente recurso, revogando-se a douda sentença recorrida."

E contra-alegou a impugnante sustentando o julgado.

O Ex.^{mo} Magistrado do MP emitiu o seguinte parecer:

"O artº 2º do DL n.º 47/95, de 10 de Março, ao dar nova redacção ao n.º 1 do artº 85º do CPT, revogou, tacitamente, o artº 87º desse compêndio, pois as regras desta norma passaram a ser incompatíveis com as do novo artº 85º; na verdade, sendo, agora, a Comissão constituída por 3 elementos, e todos com direito de voto, não há lugar, nunca, à decisão prevista no n.º 3 do artº 87º e, por outro lado, é de todo desnecessário a procura do entendimento previsto no seu n.º 1.

E estando revogado este preceito - no qual o M.^{mo} Juiz *a quo* fundamentou a sentença recorrida - o julgado não pode manter-se.

Termos em que sou de parecer que o recurso da Fazenda Pública merece provimento".

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

Em sede factual, vem apurado que:

"a) A impugnante foi objecto de fiscalização por falta de entrega das declarações modelo 22 IRC dos exercícios de 1991,1992 e 1993.

b) A impugnante tem por objecto a "construção e obras públicas", estando classificada com o CAE 500 090;

c) Detectou-se que a impugnante não procedeu à entrega das declarações de rendimento modelo 22 de IRC dos anos de 1991 a 1994,

existir atraso na escrituração, os livros selados encontravam-se escripturados até 31/12/91 e a sociedade apesar de notificada para apresentar as declarações e regularizar os livros não o fez;

d) Com base nas referidos irregularidades o lucro tributável foi determinado com recurso à utilização de métodos indiciários, tendo sido fixado pelo Director distrital de finanças, em 24/01/96, os seguintes lucros para os anos de 1991, 1992, 1993 e 1994: 3.996.159\$00, 30.085.917\$00, 48.109.610\$00 e 0\$00;

e) Notificada a impugnante das fixações efectuadas, recorreu para a comissão de revisão, (composta por um presidente e dois vogais, um da Fazenda e outro do impugnante) a qual decidiu, por acta n.º 189 do ano de 1996, "(...) Conjugada e analisados todos os elementos trazidos à comissão, a mesma entendeu (...). Tais factos levaram que o vogal da Fazenda pública e, de comum acordo, o presidente da respectiva comissão, entendessem manter a matéria colectável fixada, esc. 3.996.159\$00, 30.085.917\$00 e 48.109.610\$00, respectivamente para os exercícios de 1991, 1992 e 1993. Contra votou o vogal do contribuinte, cuja declaração se encontra expressa no anexo 1, que faz parte integrante da presente acta";

f) A liquidação oficiosa foi elaborada com base no relatório da inspecção de fls. 1 a 25 do apenso, que aqui se dá por reproduzido e no qual se mencionou que em 1991 a impugnante teve custos financeiros no montante de esc. 36.717.191\$00.

Fundamentação:

"Os factos basearam-se nos documentos juntos aos autos, nomeadamente a acta da comissão de revisão e relatório da Inspecção."

Vejamos, pois:

Disponha o artº 85º n.º 1 do CPT, na redacção inicial, que a Comissão de Revisão da matéria tributável seria presidida pelo respectivo director distrital de Finanças, sem direito a voto, e por dois vogais, sendo um nomeado pela Fazenda Pública e o outro pelo Contribuinte.

Tal situação foi alterada pelo Dec-Lei 47/95, de 10/3, art.º 2º aplicável nos autos, passando o Presidente da Comissão a ter "direito a voto de qualidade fundamentado".

Aquele diploma não alterou o artº 87º do CPT, o qual, tal como aquele, vieram de novo a ser alterados pelo Dec-Lei n.º 23/97, de 23 Janeiro.

A nova redacção daquele artº 85º não revogou todavia o artº 87º que mantém, incólume o seu campo de aplicação apenas porventura com excepção do seu n.º 3.

E tanto assim é, que os seus n.ºs 1 e 2 foram mantidos pelo Dec-Lei n.º 23/97.

Assim, mesmo atribuindo-se ao Presidente da Comissão, "voto de qualidade fundamentado", o seu funcionamento - ou seja, na epígrafe do artº 87º - "a decisão da reclamação" continua a reger-se pelo artº 87º.

Como acentuam Alfredo Sousa e J. Paixão, in *CPT Anotado*, 3.ª edição, pág. 182/93, o Presidente passou a ter voto de qualidade o seu voto quando emitido na qualidade de Presidente vale por dois - e quando é emitido na de simples membro da Comissão, tem o valor do dos restantes vogais, distinguindo-se, pois, voto de qualidade e voto de desempate enquanto realidades diferentes.

Pelo que, na falta de acordo dos dois vogais, a deliberação da Comissão pode concretizar-se numa decisão do respectivo Presidente.

Assim, nos termos do artº 87º, o Presidente da Comissão procurará o estabelecimento de um acordo entre os vogais e, quando não seja

possível, "cada um dos vogais lavrará um lado suficientemente fundamentado" - n.º 1 -, servindo o valor encontrado, de base à liquidação do imposto, havendo acordo - n.º 2.

Ora, nos autos, como resulta do probatório e da respectiva acta e como se acentua na sentença recorrida - não houve qualquer lado do vogal da Fazenda pública nem aquela dá conta de que o Presidente da Comissão tenha procurado estabelecer qualquer acordo que, a existir, é vinculativo, nos apontados termos.

O que aconteceu, nos termos da mesma acta, é que o Presidente da Comissão limitou-se a votar com o vogal da Fazenda Pública, fazendo maioria.

Cometeu-se, pois, preterição de formalidade legal, ou vício de forma, invalidante do acto de fixação da matéria colectável.

Cfr., aliás no sentido exposto, o Acd. do STA, de 13/Dez/00, Rec. 25.526.

Termos em que se acorda negar provimento ao recurso, confirmando-se a sentença.

Sem custas.

Lisboa, 15 de Maio de 2002. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *António Pimpão*.

Acórdão de 15 de Maio de 2002.

Assunto:

I.R.C. Comissão de Revisão. Arts. 85º e 87º do C.P.T.

Doutrina que dimana da decisão:

O artº 85º do C.P.T., na redacção do D.L. 47/95, de 10/3, não revogou o artº 87º daquele compêndio normativo. Inexistindo acordo entre os vogais da comissão de revisão da matéria colectável, cada um deles deveria lavrar um laudo sucintamente fundamentado (artº 87º do C.P.T.). A respectiva falta constituía preterição de formalidade.

Recurso nº 85/02, em que são recorrente a Fazenda Pública, recorrido Neto & Martins, L.^{da}, e de que foi relator o Ex.^{mo} Juiz Conselheiro João Plácido Fonseca Limão.

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

A F. P. , inconformanda com a sentença, do M.^{mo} Juiz do T. T. de 1.ª Instância do Porto, que lhe julgou improcedente a impugnação deduzida por Neto & Martins, L.^{da} contra a liquidação de IRC/1993, daquela interpôs recurso para este S. T. A , terminando as suas alegações com a formulação do seguinte quadro conclusivo:

1 - Inexiste qualquer preterição de formalidades legais na deliberação da comissão de revisão, porquanto , na vigência da redacção dada pelo D.L. 47/95 ao artº 85º do C.P.T., o presidente da comissão tinha vote de qualidade e podia limitar-se a aderir a um dos laudos.

2 - No caso dos autos, na falta de acordo entre os vogais, o presidente votou no sentido do laudo do vogal da Fazenda Pública, sendo esse o sentido da deliberação da comissão, não pelo voto de qualidade do presidente mas porque se faz maioria, não havendo necessidade de fazer funcionar o n.º 3 do art. 87.º do C.P.T., encontrando-se fundamentada a sua decisão por remissão ou integração ao concordar com a posição do vogal da Fazenda Pública, sem que se vislumbre qualquer preterição de formalidades essenciais (v. acórdão do S.T.A. in recurso n.º 25 629, de 24/01/2001).

3 - E outro tanto se diga no que concerne ao sentenciado vício de forma por ausência dos laudos, por a deliberação ter sido tomada por maioria dos seus membros por falta de acordo entre os vogais, com o voto favorável do presidente e de vogal da Fazenda Pública, a posição deste encontra-se expressa no relatório apresentado, inexistindo preterição de formalidade essencial.

4 - A douta sentença sob recursos violou as disposições legais vertidas nos arts. 85.º e 87.º do C.P.T.

Contra-alegou a recorrida batendo-se pela manutenção do julgado.

O Exm.º Magistrado do M.º P.º, junto deste S.T.A., foi de parecer que o n.º 1 do art.º 85.º do C.P.T., na redacção que lhe foi introduzida pelo D.L. 47/95, de 10/3, revogou, tacitamente, o art.º 87.º desse compendio, no qual se apoiou a decisão recorrida.

Porém, o relator, por despacho de fls. 104, propendeu a declarar este S.T.A. incompetente para o conhecimento do recurso, porquanto nele se gerou controvérsia quanto à questão, de natureza factual, de saber se existiu ou não laudo da Fazenda Pública.

Notificadas as partes para, a este propósito, se pronunciarem, apenas o fez a F.P., vindo a convergir com o entendimento do relator, no que foi secundada pelo M.º P.º.

Corridos os vistos, cumpre decidir, começando por conhecer da questão da competência deste S.T.A. para o conhecimento do recurso, a qual deve ser decidida em sentido afirmativo.

Efectivamente, a questão de saber se tal laudo existiu ou não, embora se situe no domínio factual, pode e deve ser resolvida, a partir da inspecção da fotocópia da acta de fls. 8 e seguintes, por este S.T.A., nos termos dos arts. 368.º do C. Civil e 722.º, n.º 2, do C. P. Civil.

E, pois, este S.T.A. competente para o conhecimento do recurso.

Nos termos dos art.ºs 713.º, n.º 6, e 726.º do C. P. Civil, remete-se para a matéria de facto fixada na decisão recorrida.

Acrescenta-se, no entanto, que da inspecção da acta de fls. 8 e seguintes não resulta que a F.P. tivesse apresentado qualquer laudo.

E foi, exactamente, essa preterição da formalidade legal, atinente a formação do acto de fixação da matéria tributável, que conduziu à procedência da impugnação.

E tudo se resume, agora, a saber se, ao tempo, constituía formalidade essencial a apresentação de laudo por parte dos vogais da Comissão de Revisão, quando não fosse possível estabeleceu acordo entre eles.

Na redacção inicial dispunha o art.º 85.º, n.º 1, do C.P.T., que a Comissão de Revisão da matéria tributável seria presidida pelo director distrital de Finanças, sem direito a voto, e por dois vogais, sendo um nomeado pela F.P. e o outro pelo contribuinte.

Esta disposição legal, porém, com a publicação do D.L. 47/95, de 10/3, passou a ter a seguinte redacção:

A comissão de revisão será constituída pelo respectivo director distrital de finanças, que presidirá, com direito a voto de qualidade

fundamentado, e por dois vogais, sendo um nomeado pela F.P. e o outro pelo contribuinte.

O D.L. 47/95, porém, deixou intocado o art.º 87.º do C.P.T., o qual só mais tarde, em 1997, veio a ser alterado pelo D.L. 23/97, 23/01, que aqui não logra aplicação.

Então, dispunha o art.º 87.º, n.º 1, do C.P. T..

O director distrital de finanças procurará o estabelecimento de um acordo entre os vogais da comissão e, quando não seja possível, cada um dos vogais lavrará um laudo sucintamente fundamentado.

Ora, no caso dos autos, a F.P. não lavrou qualquer laudo, limitando-se o Presidente da Comissão a votar com o vogal da F.P., fazendo maioria.

Como se disse no acórdão deste S.T.A. , de 13/12/2000, rec. 25 526,”a elaboração do laudo, para além de ser uma formalidade exigir por lei, constituía um elemento indispensável de ponderação da entidade a quem cumpria a decisão, porquanto, permitindo-lhe conhecer as razões que assistiam a cada uma das partes, contribuía para a reflexão mais serena e aprofundada sobre elas.

O que significa que a tal formalidade era uma formalidade essencial e que, por isso, a sua não observância determinava a invalidade do acto”.

Em suma, a falta do laudo da F.P. constituiu preterição de formalidade legal, o que equivale a dizer que o acto de fixação da matéria tributável se encontra ferido de vício de forma que o invalida.

Não merece, pois, censura, a sentença recorrida.

Termos em que se acorda em negar provimento ao recurso. Sem custas.

Lisboa, 15 de Maio de 2002. — *João Plácido Fonseca Limão* (relator (vencido quanto à questão prévia, pois teria julgado este S.T.A. incompetente, em razão da hierarquia, para o conhecimento do recurso, por não ter por exclusivo fundamento matéria de direito) — *Benjamim Rodrigues* — *Lúcio Barbosa*.

Acórdão de 15 de Maio de 2002.

Assunto:

Comissão de Revisão. Competência e regras de funcionamento. (arts. 85.º e 87.º do CPT).

Doutrina que dimana da decisão:

- I — *As regras de competência orgânica dos membros da comissão de revisão e do seu funcionamento são as que vigoram à data da sua deliberação.*
- II — *A redacção introduzida pelo DL n.º 47/95, de 10.03, ao Código de Processo Tributário, nesta sede, limitou-se a alterar o art.º 85.º, deixando incólume o disposto no art.º 87.º do mesmo diploma adjectivo.*

III — *Assim e nos termos deste último preceito, o presidente da comissão deve procurar estabelecer acordo entre os vogais (acordo que, se se verificar, será vinculativo) e, na sua falta, deverá promover a elaboração do respectivo laudo sucintamente fundamentado por parte de cada um dos vogais, constituindo a falta de qualquer destes preterição de formalidade essencial ou vício de forma invalidante do acto.*

Recurso n.º 86/02-30. Recorrente: Fazenda Pública; Recorridos: Neto & Martins, L.^{da}; Relator: Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Alfredo Madureira.

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

Inconformado com a aliás douda sentença proferida pelo TT de 1ª Instância do Porto, 2º Juízo, 1ª Secção, que lhe julgou procedente a impugnação judicial deduzida por Neto & Martins, L.^{da}, contra a liquidação adicional de IRC do ano de 1992 no montante de 19.353.596\$00, dela interpôs recurso para este Supremo Tribunal Administrativo o Ex.^{mo} Representante da Fazenda Pública.

Apresentou tempestivamente as respectivas alegações de recurso jurisdicional, formulando, a final, as seguintes conclusões:

1 - *Inexiste qualquer preterição de formalidades legais na deliberação da comissão de revisão, porquanto, na vigência da redacção dada pelo DL 47/95 ao art.º 85º do CPT, o presidente da comissão tinha voto de qualidade e podia limitar-se a aderir a um dos laudos.*

2 - *No caso dos autos, na falta de acordo entre os vogais, o presidente votou no sentido do laudo do vogal da Fazenda Pública, sendo esse o sentido da deliberação da comissão, não pelo voto de qualidade do presidente mas porque se fez maioria, não havendo necessidade de fazer funcionar o n.º 3 do art.º 87º do CPT, encontrando-se fundamentada a sua decisão por remissão ou integração ao concordar com a posição do vogal da Fazenda Pública, sem que se vislumbre qualquer preterição de formalidades essenciais (vide Acórdão do STA n.º 25 522, de 20/12/2000 e Acórdão STA in recurso n.º 25 629, de 24/01/2001).*

3 - *E outro tanto se diga no que concerne ao sentenciado vício de forma por ausência dos laudos, por a deliberação ter sido tomada por maioria dos seus membros por falta de acordo entre os vogais, com o voto favorável do presidente e do vogal da Fazenda Pública, a posição deste encontra-se expressa no relatório apresentado, inexistindo preterição de formalidade essencial.*

4 - *A douda sentença sob recurso violou as disposições legais vertidas nos artigos 85º e 87º do CPT.*

Contra alegou também tempestivamente a Impugnante sustentando a bondade e acerto da sindicada decisão judicial reclamando, a final, a sua integral confirmação, com base no bem evidenciado entendimento de que nos termos do disposto no art.º 87º do CPT, em caso de discordância ou desacordo entre os vogais da comissão, impõe-se que cada um deles lavre laudo sucintamente fundamentado, o que manifestamente não ocorreu no caso *sub judicibus* e que, só por si, tal como vem doutamente decidido, demanda a verificação da alegada preterição de formalidade legal invalidante.

Depois, neste Supremo Tribunal, o Ex.^{mo} Magistrado do Ministério Público emitiu depois mui doudo parecer suscitando a questão prévia da incompetência, em razão da hierarquia, nos termos do disposto

nos arts. 21º, n.º 4, 32º, n.º 1, al. b), e 41, n.º 1, al. a), do ETAF por, em seu esclarecido entender, o presente recurso não versar exclusivamente matéria de direito.

Uma vez que, aduz, na conclusão 2ª das suas alegações a Recorrente invoca factos que não constam do elenco probatório da sindicada sentença.

Notificada a Recorrente para, querendo, se pronunciar sobre a referida "questão prévia" - art.º 704º do CPC -, pelo requerimento de fls. 101 que fez juntar aos autos, admitindo poder vir a entender-se que o recurso interposto não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito, requereu, desde logo, a oportuna remessa dos autos ao tribunal hierarquicamente competente.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir, em primeiro lugar e pre-judicialmente, da questão da arguida incompetência em razão da hierarquia.

Questão que, salvo melhor entendimento, não logra aqui procedência.

Com efeito, na apontada conclusão das suas alegações a Recorrente Fazenda Pública limita-se a invocar os termos da acta da comissão de revisão para, a final, sustentar que, ao contrário do decidido, não ocorreu qualquer preterição de formalidade legal, pois entende que, face aos termos em que aquela se mostra redigida, se impõe concluir que não houve necessidade de convocar o disposto no art.º 87º, n.º 3, do CPT, já que, alega, o presidente da comissão votou no sentido do vogal da Fazenda Pública, assim se fazenda a necessária maioria para que aquele órgão colegial pudesse validamente deliberar.

Ora, nos termos daquela acta, levada ao ponto e) da matéria de facto fixada, e que expressamente consta de fls. 8, 9 e 10 dos autos, e que, por não oportunamente arguida de falsa, de harmonia com o estabelecido no art.º 368º do Código Civil, faz prova plena no processo.

Importa concluir também que a eventual controvérsia sobre a sua interpretação não envolve ou consubstancia questão de facto que limite a competência deste Supremo Tribunal (cfr. art.º 722º, n.º 2, do CPC).

Improcede pois a suscitada questão prévia da arguida incompetência em razão da hierarquia.

Vejamos então e agora o mérito do recurso jurisdicional da Fazenda Pública.

Como vem de relatar-se e emerge dos autos a sindicada sentença julgou procedente a impugnação judicial que Neto & Martins, L.^{da}, deduzira contra liquidação adicional de IRC do ano de 1992 no montante de 19.353.596\$00, com base no alegado e dado por verificado pressuposto de que a deliberação da comissão de revisão, tal como resulta dos termos da respectiva acta, consubstanciava preterição de formalidade legal atinente ao seu funcionamento legal, tal como o definem os artigos 85º e 87º do CPT, na redacção que lhes deu o DL n.º 47/95, de 10.03, pois se deu guarida ao entendimento de que, não ocorrendo acordo entre os vogais da Fazenda e do Contribuinte, ao contrário do deliberado, ao presidente daquela comissão cabia a decisão fundamentada da reclamação a proferir no prazo de oito dias (cfr. art.º 87º, n.º 3, do CPT na apontada redacção) e que, não verificando ocorrer o acordo recomendado pelo n.º 1 do citado art.º 87º do CPT, se impunha que os vogais da Fazenda e do Contribuinte lavrassem, cada um deles, o respectivo laudo sucintamente fundamentado.

É contra o assim decidido que se insurge a Fazenda Pública nos termos das transcritas conclusões e mediante invocação de jurisprudência deste Supremo Tribunal.

Tudo visto e compulsada a invocada jurisprudência que, aliás, em bom rigor, não afronta a questão suscitada no presente recurso jurisdicional, cremos que lhe não assiste razão e que o impugnado julgado não merece qualquer reparo ou censura, impondo-se antes a sua integral confirmação, também de harmonia com jurisprudência desta Secção que, essa sim, afrontou *ex professo* a questão aqui suscitada, ou seja, a da existência ou não dos laudos dos vogais da comissão, em caso de se não verificar acordo entre eles - cfr. acórdão 13.12.2000, processo n.º 25.526.

À ajuizada situação de facto aplica-se a redacção que aos questionados preceitos do CPT foi dada pelo DL n.º 47/95, de 10.03, da harmonia aliás com o princípio geral de aplicação no tempo da lei nova (art.º 3º do CPT).

Este diploma legal alterou substancialmente o regime e condições de funcionamento da comissão de revisão da matéria tributável estabelecido pelo art.º 85º da primitiva redacção do CPT.

Com efeito, por ele, o presidente da comissão passou a *"ter direito a voto de qualidade fundamentado"*, mas à decisão da reclamação continuou a aplicar-se o convocado art.º 87º do CPT que, apesar das alterações do DL n.º 47/95, só mais tarde, em 1997 e pelo aqui inaplicável DL 23/97, de 23.01, veio a ser alterado.

Assim e de acordo com o disposto no citado art.º 87º, n.º 1, do CPT *"...quando não seja possível obter o acordo entre os vogais, cada um deles lavrará um laudo sucintamente fundamentado"*.

Ora, no caso dos presentes autos como bem proficientemente se evidencia na sindicada sentença e sem margem para quaisquer dúvidas decorre do probatório e da acta de fls. 8 a 10 dos autos e o Recorrido não deixa também de salientar nas suas doudas contra alegações, o vogal da Fazenda Pública não elaborou qualquer laudo.

O que se verificou ocorrer, como dos expressos termos daquela acta consta, é que o presidente da comissão se limitou a votar com o vogal da Fazenda Pública, assim fazendo maioria.

Sem que antes, como lhe cumpria (cfr. art.º 87º, n.º 1, do CPT), tivesse procurado obter o acordo entre os vogais, acordo que, a verificar-se, sempre seria vinculativo, e sem que, como vai referido, na verificada ausência de acordo entre os vogais, tivesse promovido, determinando, a necessária elaboração dos respectivos laudos daqueles.

Ora, *"...a elaboração do Laudo, para além de ser uma formalidade exigida por lei, constituía um elemento indispensável de ponderação da entidade a quem cumpria a decisão, porquanto, permitindo-lhe conhecer as razões que assistiam a cada uma das partes, contribuía para a reflexão mais serena e aprofundada sobre elas."*

O que significa que a tal formalidade era uma formalidade essencial e que, por isso, a sua não observância determinava a invalidade do acto." (como se escreveu no citado acórdão de 13.12.2000, processo n.º 25.526).

Cometeu-se pois aqui também, tal como vem aliás doutamente decidido, preterição de formalidade legal invalidante do consequente acto de fixação da matéria colectável.

Em face do que exposto fica acordam os Juizes desta Secção em negar provimento ao presente recurso jurisdicional, confirmando antes e integralmente a aliás douda sentença com ele impugnada.

Sem custas, por delas estar isenta a Fazenda Pública.

Lisboa, 15 de Maio de 2002. — *Alfredo Madureira* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Lúcio Barbosa*.

Acórdão de 15 de Maio de 2002.

Assunto:

Recurso de revista. Elaboração do Acórdão. Arts. 713º, nº 5, e 726º do C. P. Civil. Fundamentação. Remissão.

Doutrina que dimana da decisão:

Discutindo o recorrente as mesmas questões - e, nos mesmos termos, pois que com alegações e conclusões de idêntico teor - já colocadas ao TCA e por este apreciadas, pode o STA limitar-se, na elaboração do respectivo aresto, a remeter para a fundamentação do acórdão recorrido artºs 713º, nº 5, e 726º do C.P.Civil.

Recurso n.º 104/02-30. Recorrente: Carlos António Rocha Moreira da Silva; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Juiz Cons.º Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do STA:

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto por CARLOS ANTÓNIO ROCHA MOREIRA DA SILVA, do acórdão do TCA, proferido em 19/06/01, que negou provimento ao recurso que o mesmo interpusera da sentença que, por sua vez, julgou improcedente a impugnação judicial que o mesmo deduzira contra a liquidação de IRS de 1990.

Fundamentou-se a decisão, em que, na redacção original da al. g) do nº 1 do artº 55º daquele Código, a *"lei, ao impor que o sujeito passivo se encontrasse obrigado à prestação alimentar que tivesse sido liquidada, estava-se a reportar a um estado de sujeição ou de vinculação do sujeito passivo e, portanto, em acto, ou seja concreta e efectivamente imposto, e não a um potencial dever de prestar a pensão, tal como ele se encontra consagrado na lei substantiva e que se reporta a todos os indivíduos, pais e filhos menores (cfr. anos 1877 e segs. do CC) "*, de modo a que, se não cumprir a obrigação, *"possa ser compelido, de forma coerciva, ao cumprimento da prestação alimentar"*; ora a única obrigação legal, para o recorrente, de prestar alimentos aos seus filhos menores no ano em causa, demonstrada nos autos, é a que resulta do acordo referenciado na al. D) do probatório, já que o *"que diz ter celebrado com o seu ex-conjuge e por força do qual teria pago, no ano em questão (1990) a quantia de 1.162.458\$00, a título de alimentos, para além de se não encontrar demonstrado...nunca teria, em si mesmo, a virtualidade de vincular*

o recorrente ao pagamento de qualquer outra importância, a tal título, que não a que resulta do dito acordo judicialmente homologado”, pelo que não foi violado o princípio constitucional da legalidade, sendo pois devidos os questionados juros compensatórios tanto mais que o recorrente não demonstrou ter facultado, à AF, com a entrega da respectiva declaração “o acordo de prestação alimentar consubstanciado a fls. 12/13, e da respectiva decisão judicial, com nota de trânsito”.

O recorrente formulou as seguintes conclusões:

1ª. A liquidação oficiosa de IRS, relativa ao ano de 1995, de que o recorrente foi alvo está ferida de invalidade, devendo, por isso, ser anulada com todas as consequências legais.

2ª. O recorrente entregou, durante o ano de 1990, a quantia de Esc. 1.162.458\$00 a título de pensão de alimentos a favor dos seus filhos.

3ª. A quantia entregue a título de pensão de alimentos a favor dos seus filhos foi efectivamente entregue e resulta do acordo firmado com o seu ex-cônjuge.

4ª. A redacção do artº 55º, nº 1, al. g), do CIRS, à época dos factos permitia o abatimento das pensões a que o sujeito passivo estivesse obrigado, nada se exigindo quanto à fonte da correspondente obrigação.

5ª. Apenas com a nova redacção deste preceito, operada com a publicação da Lei nº 2/92 - inaplicável à situação vertente -, é que se passou a exigir que as pensões, para constituírem abatimentos, teriam de resultar de sentença ou de acordo homologado judicialmente.

6ª. O fundamento da liquidação impugnada não se encontra previsto na lei, à data dos factos relevantes, com o que se viola frontalmente o princípio da legalidade fiscal (artº 106º, nº 2, da CRP; actual 103º, nº 2).

7ª. Dado que a dívida tributária em apreço é manifestamente ilegal, não poderá ser imputado ao recorrente qualquer violação de lei fiscal pressuposto necessário da exigência de juros compensatórios.

8ª. Acresce que, aquando da entrega da sua declaração respeitante ao ano de 1990, todos os elementos necessários para a verificação e comprovação da mesma, pelo que não lhe pode ser imputável, de forma alguma, um hipotético retardamento na liquidação.

Termos em que deverá dar-se provimento ao presente recurso e, em consequência, revogar-se a decisão recorrida e julgar-se a impugnação procedente e provada, com todas as consequências legais”.

A Fazenda Pública não contra-alegou.

O Ex.º Magistrado do MP emitiu o seguinte parecer:

1 - Pese embora o facto de a motivação do recurso da recorrente ser cópia integral da motivação apresentada no TCA, quer-nos parecer que tal não constitui obstáculo à sua apreciação, na medida em que, não se limitando a remeter para esta última, sempre poder-se-á falar em “antítese discursiva”.

De qualquer forma, a referida motivação não poderá deixar de improceder pelas razões de facto e de direito expressas no aresto recorrido e que aqui damos por inteiramente reproduzido para todos os efeitos legais, que, pela sua bondade, entendemos ser de manter.

2 - Nestes termos, deve ser negado provimento ao presente recurso.”

E, corridos os vistos legais, nada obsta à decisão, remetendo-se para a matéria de facto fixada na instância.

Vejamos, pois:

O recorrente reiterou, *apertis verbis*, para este STA, as alegações e conclusões do recurso que havia interposto para o TCA.

Não é, todavia, o caso de se não conhecer do recurso, pois que, discutindo o recorrente as mesmas questões - e nos mesmos termos - já colocadas e resolvidas por aquele tribunal, há que dar por verificada a “antítese discursiva”, com o ali decidido, que permite, como bem refere o Ex.º Magistrado do MP, a apreciação do recurso.

Mas, assim sendo, há que remeter, como efectivamente se remete, pura e simplesmente, “para os fundamentos da decisão impugnada”, nos termos referidos, que inteiramente se perfilham arts. 713º, nº 5, e 726º do C.P.Civil.

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

Custas pelo recorrente, com procuradoria em 50%.

Lisboa, 15 de Maio de 2002. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *António Pimpão*.

Acórdão de 15 de Maio de 2002.

Assunto:

Oposição à execução fiscal. Inconstitucionalidade. Recurso jurisdicional. Crítica à decisão recorrida.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — *A inconstitucionalidade da norma que instituiu um tributo integra o que se vem denominando de “ilegalidade abstracta da liquidação”, podendo servir de fundamento de oposição à execução fiscal, à luz do disposto na alínea a) do nº 1 do artigo 286º do Código de Processo Tributário.*

2 — *Fundando-se a sentença que julgou procedente a oposição à execução fiscal na inconstitucionalidade da norma que serviu de base à liquidação, e não afrontando o recorrente esta questão, antes se limitando a defender que os actos de liquidação praticados em aplicação de actos normativos nulos não são, só por isso, nulos, mas meramente anuláveis, não há crítica pertinente à decisão recorrida, e o recurso jurisdicional não pode ser provido.*

Recurso n.º 169/02. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: Manuel Francisco Rolo; Relator: Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Baeta de Queiroz.

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

1.1 - A **FAZENDA PÚBLICA** recorre da sentença do M.º Juiz do 5º Juízo do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa que julgou procedente a oposição à execução fiscal instaurada contra **MA-**

NUEL FRANCISCO ROLO, residente em Lisboa, para cobrança de taxa de compensação liquidada pela Câmara Municipal de Lisboa. Formula as seguintes conclusões:

”1

O acto administrativo de liquidação da compensação por aumento de área no valor de 762.000\$00 ora em execução resultou da aplicação a uma situação concreta do Despacho n.º 166/P/84 do Presidente da CML, publicado no *Diário Municipal* n.º 14.524, de 30/11/84.

2

O M.^{mo} Juiz *a quo* considerou o acto de liquidação da compensação ferido de nulidade bem como o Despacho n.º 166/P/84 do Presidente da Câmara Municipal de Lisboa, considerando-o ilegal por frontal violação do princípio da legalidade dos impostos e ser omissivo quanto à legislação expressa que lhe serve de apoio, sem explicitar se o considera ou não ferido de algum tipo de inconstitucionalidade.

3

Tal Despacho constitui uma deliberação de carácter geral e abstracto enquanto aquele acto de liquidação representa a sua aplicação a uma situação subsumível nas suas normas de incidência genéricas e abstractas.

4

Os arts. 88.º, n.º 1, alínea c), do Decreto-Lei n.º 100/84 e 1.º, n.º 4, da Lei n.º 1/87, de 6 de Janeiro, estabelecem a nulidade das deliberações dos órgãos autárquicos relativas ao lançamento de tributos e não dos actos de liquidação dos respectivos tributos.

5

Dai que, os actos de liquidação de tributos que apliquem normas que venham a ser declaradas inconstitucionais não são, só por esse facto, nulos, podendo sê-lo se tal resultar de norma expressa ou do regime geral das nulidades actualmente previsto no art. 133.º do C.P.A.

6

Com efeito, os actos administrativos de liquidação e cobrança de imposto ou taxa com fundamento em deliberação nula, só são nulos se ofenderem o conteúdo essencial de um direito fundamental - al. d), n.º 2, do artigo 193.º do Código do Procedimento Administrativo o que não é o caso, em que apenas se considerou violado o princípio da legalidade tributária.

7

O mesmo se poderá dizer quanto aos mesmos actos se cometidos antes da entrada em vigor do Código do Procedimento Administrativo - 16/5/92 - em que prevalecia o princípio geral da anulabilidade só se mostrando feridos de nulidade os actos administrativos que a lei expressamente determinasse.

8

O acto de liquidação subjacente à dívida exequenda não padece de qualquer ilegalidade absoluta susceptível de gerar a sua nulidade, mas tão só de uma ilegalidade indirecta susceptível de gerar a sua anulabilidade caso fosse declarada a inconstitucionalidade das normas do Despacho do Presidente da Câmara Municipal de Lisboa.

9

A decisão recorrida declarou a nulidade do Despacho n.º 166/P/84 do Presidente da CML que criou e lançou a compensação em referência sem explicitamente o considerar inconstitucional, pelo que, se nos afigura que não se verifica o fundamento legal de Oposição enquadrável na alínea a) do n.º 1 do art.º 286.º do CPT vigente ao tempo.

10

Razões pelas quais, na nossa modesta opinião, a douda sentença recorrida ao considerar provado o aludido fundamento, fez uma incorrecta interpretação e aplicação da lei, designadamente dos normativos consignados na alínea a) do n.º 1 do art.º 286.º do CPT, e dos arts. 88.º, n.º 1, alínea c), do Decreto-Lei n.º 100/84 e 1.º, n.º 4, da Lei n.º 1/87, de 6 de Janeiro.”

1.2 - O recorrido contra-alega, defendendo a manutenção do julgado, assim concluindo:

”a)

Não se encontra dado como provado nos autos que o Despacho do Senhor Vereador do Pelouro das Finanças da Câmara Municipal de Lisboa, de 30/09/92, tenha ficado provado que a liquidação tenha tido por base o Despacho n.º 166/P/84; o que considerou foi que os serviços da Câmara Municipal de Lisboa, tinham informado que a quantia exequenda fora liquidada com base no sempre referido Despacho n.º 166/P/84;

b)

No processo formado na Câmara para tratamento técnico-administrativo do pedido de licenciamento das obras realizadas pelo recorrido (444/OB/82), consta que um parecer de uma Senhora Chefe de Divisão no qual é dito que a quantia exigida corresponde a uma taxa de urbanização (TU) determinada e calculada com base no Edital n.º 269/91;

c)

O despacho que liquidou o tributo, cujo pagamento se pretende exigir do recorrido, não se reporta a qualquer norma legal ou acto normativo, pelo que é nulo, não só porque lhe falta um elemento essencial para a sua prolação a base legal para a sua determinação e exigência mas também porque é, em si mesmo, ofensivo do conteúdo essencial de um direito fundamental do recorrido, que só se encontra obrigado a pagar impostos ou tributos, quando estes tenham sido criados e exigidos por lei, com existência jurídica, válida e eficaz, o que não acontece no caso dos presentes autos n.º 1 e alínea d) do n.º 2 do artigo 133.º do Código de Procedimento Administrativo, conjugado com o n.º 3 do artigo 103.º da Constituição (revisão de 1982), com a alínea l) do n.º 2 do artigo 39.º e alínea c) do n.º 1 do artigo 88.º, ambos do Dec.-Lei n.º 100/84, de 29 de Março e, ainda, com o n.º 4 do artigo 1.º da Lei n.º 1/87, de 6 de Janeiro.

d)

O Despacho n.º 166/P/84, não possuía existência jurídico-legal quando foram realizadas as obras, nem quando foi requerida a sua legalização, pelo que não podia ser aplicado ao caso das obras e da sua regularização obtida através do respectivo licenciamento;

e)

Independentemente disso, o mencionado despacho, por consubstanciar um acto normativo, é inconstitucional porque configura, ine-

quivocamente, um regulamento, dada a formulação genérica dos respectivos comandos, afrontando a constituição em todas as suas normas, ao omitir qualquer referência à lei que visara regulamentar ou que definira a competência subjectiva e objectiva para a sua emissão cfr. processo 93-0772 do Tribunal Constitucional;

f)

Um acto administrativo, baseado noutro acto ferido de vício que lhe acarreta a sua nulidade, é, *ipso facto*, um acto nulo, tanto mais que determina, com base na norma ilegal que o motivou, o pagamento de uma quantia com a natureza de imposto, ferindo, por isso, o princípio da legalidade tributária e colidindo com a garantia dos direitos dos administrados;

g)

Mantendo-se a obrigação tributária exigida ao recorrido, obrigação essa decorrente de um normativo constante de um despacho do Presidente da Câmara Municipal de Lisboa, que reconhecidamente, padece de vício que lhe acarreta a sua nulidade, ficaria a subsistir uma obrigação sem causa legal; o que constitui uma evidente incongruência jurídico-legal;

h)

O preceito decorrente da alínea i) do nº 1 do artigo 165º da CRP está ao mesmo nível vincuístico do nº 2 do artigo 133º do Código do Processo Administrativo e nele não se destrinça entre as deliberações de conteúdo geral e abstracto instituidoras de impostos e as deliberações que se limitam a constituir a obrigação concreta de pagamento do imposto;

i)

O acto de liquidação de um tributo, que se baseie num acto normativo nulo como é o caso do despacho nº 166/P/84 - não pode deixar de ser ele próprio igualmente nulo, uma vez que a base ou matriz jurídica que lhe subjaz não possui a virtualidade de produzir quaisquer efeitos jurídicos, designadamente, os de provocar a definição jurídica de um caso concreto, pois, se não produz efeitos jurídicos, não pode ele mesmo produzir a definição jurídica de uma situação concreta, consubstanciada num qualquer outro acto concretizador de efeitos que, pura e simplesmente, não se produzem por impossibilidade legal - nº 1 do artigo 134.º do CPA;

j)

Desta forma, o objecto deste último acto constitui, do ponto de vista jurídico-legal, uma impossibilidade; os actos administrativos cujo objecto seja impossível são nulos alínea c) do nº 1 do artigo 133º do CPA”.

1.3 O Ex.º Juiz sustentou a sua decisão.

1.4 A Ex.ª Procuradora-Geral-Adjunta junto deste Tribunal é de parecer que o recurso não merece provimento.

1.5 O processo tem os vistos dos Ex.ªs Adjuntos.

2. Vem estabelecida a factualidade seguinte:

”a)

Em 09/02/1982 o oponente requereu na CMLisboa a aprovação de um projecto e o licenciamento de obras que havia já levado a efeito, sem licença, antes de 1979, de prolongar a sala comum ocupando parte do logradouro contíguo, sua propriedade, sito na Rua

Azedo Gneco, nº 4, R/Ch Esq., em Lisboa - cfr. fls. 1 do proc. 444/OB/82;

b)

Em 08/03/1991, por despacho do Director Municipal de Planeamento e Gestão Urbanística, foi aprovada a pretensão do então requerente - cfr. fls. 1 e 38 do proc. 444/OB/82;

c)

Através da informação nº 1215/DP, constante de fl. 63 do proc. 444/OB/82, de 29/09/1992, foi efectuado o cálculo de encargo de compensação por aumento de área, de esc. 762 000\$00 - cfr. fls. 14;

d)

A informação a que se alude em d) que antecede mereceu despacho de ”Concordo”, proferido pelo Vereador do Pelouro das Finanças da CML, Luís Simões, em 30/09/1992, que condicionou a emissão da licença de construção ao pagamento daquele encargo de compensação por aumento de área - cfr. fl. 63 do proc. 444/OB/82;

e)

Em 14/01/1993 o ora oponente reclamou, requerendo a revisão dos cálculos efectuados, tendo tal processo sido indeferido por despacho do Vereador do Pelouro das Finanças da CML de 29/10/1993 - cfr. processo administrativo junto por linha nº 875/93;

f)

Os serviços da CML informam que a quantia referida em c) que antecede foi liquidada com base nos nºs 4 e 5.1. do despacho nº 166/P/84, publicado no *Diário Municipal* nº 14 524, de 30/11/1984 - cfr. fls. 23 a 25 e 52 a 54;

g)

Em consequência do licenciamento referido em a) que antecede, a Câmara Municipal de Lisboa não realizou qualquer construção ou alteração das infra-estruturas existentes - cfr. fls. 56 dos autos;

h)

A reclamação graciosa nº 25/95/RG foi apresentada pelo oponente nos serviços da CML em 24/02/1995, tendo sido pelos mesmos serviços indeferida por extemporaneidade - cfr. fls. 11 e proc. apenso nº 25/95/RG”.

3.1. Julgou a sentença recorrida que o tributo liquidado e coercivamente exigido ao ora recorrido era qualificável como ”contribuição especial de natureza fiscal, juridicamente idêntico ao imposto, e nesta conformidade sujeito ao princípio da legalidade tributária”, não podendo ser criado senão por lei, por força do estatuído no artigo 106º da Constituição. E como o dito tributo foi liquidado com base numa ”decisão municipal”, entendeu que ocorria uma ”ilegalidade absoluta, por frontal violação do princípio da legalidade dos impostos, consagrado na CRP”, e retirou ”a imperiosa declaração de nulidade do acto que criou e lançou o tributo em referência”, e, daí, ”que a presente oposição, apresentada com fundamento, desde logo na alínea a) do artº 286º do CPT, conduza necessariamente ao deferimento da pretensão formulada”.

Esta decisão é contrariada pela recorrente com base em que os actos de liquidação fundados em actos nulos não são, só por isso,

nulos, sendo o que aqui se discute meramente anulável. Por isso, ainda segundo a recorrente, e ao contrário do que decidiu a sentença, a oposição à execução fiscal não se ancora em nenhum fundamento de oposição enquadrável dos previstos na alínea a) do n.º 1 do artigo 286.º do Código de Processo Tributário, não podendo, consequentemente, proceder.

3.2. Estamos perante uma crítica impertinente à decisão recorrida, baseada na errónea suposição de que nela não foi declarada a inconstitucionalidade da norma, contida no despacho do presidente da câmara municipal, em que se apoiou o acto de liquidação suposição cujo infundado é, aliás, apontado no douto parecer do Ministério Público neste Tribunal.

Ao contrário, a sentença recorrida declarou, expressamente, que o tributo liquidado, sendo uma contribuição especial de natureza fiscal, estava sujeito ao princípio da legalidade tributária, não podendo ser criado senão por lei. E como outra que não essa era a sua génese, entendeu que ocorria uma ilegalidade por violação daquele princípio, que afirmou estar insito no artigo 106.º da Constituição.

O vício assim caracterizado não é outro que não o da inconstitucionalidade da norma ao abrigo da qual se procedeu à liquidação do tributo.

Vício este que não é refutado pela recorrente Fazenda Pública, que, de resto, não questiona a nulidade do acto que criou a "compensação por aumento de área", mas só o reflexo dessa nulidade no acto de liquidação que dele fez aplicação.

Ora, sendo assim, estamos perante uma ilegalidade abstracta da liquidação, tal qual a vem entendendo a jurisprudência abstracta por não se consubstanciar num vício próprio do acto, incorrido por ocasião da sua prática, mas da norma que aplica, por inconstitucional, por isso incapaz de servir de alicerce a este como a outro qualquer acto tributário de liquidação.

Resulta do exposto que a recorrente, ao limitar-se a discutir, no recurso, a questão de saber se os actos de liquidação assentes em acto normativo nulo são, por seu turno, nulos, se meramente anuláveis, o que vale por dizer, ao não afrontar a questão da inconstitucionalidade da norma utilizada na liquidação, deixa intocado o alicerce da decisão de que recorre.

Por outro lado, a apontada questão, da nulidade ou mera anulabilidade do acto de liquidação, não tem interesse na economia do recurso, uma vez que, fosse qual fosse a resposta que este Tribunal lhe desse, sempre a sentença subsistiria, fundada como está na ilegalidade abstracta da liquidação.

Ilegalidade que, como se viu, logra enquadramento na alínea a) do n.º 1 do artigo 286.º do Código de Processo Tributário, podendo, por isso, servir de fundamento à oposição à execução fiscal.

Improcedem, pelo exposto, as conclusões das alegações da recorrente Fazenda Pública.

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

Lisboa, 15 de Maio de 2002. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Benjamim Rodrigues* — *Fonseca Limão*.

Acórdão de 15 de Maio de 2002.

Assunto:

Contra-ordenação Fiscal. Prescrição do procedimento. Interrupção.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — *À prescrição do procedimento contra-ordenacional instaurado em 1995, relativo a factos ocorridos nos anos de 1992 e 1993, aplica-se o disposto no artigo 35.º, n.º 4 do Código de Processo Tributário, pelo que, notificado o arguido, em 25 de Setembro de 1997, do auto de notícia, a prescrição se interrompe, contando-se, a partir daí, novo prazo prescricional, por inteiro.*

2 — *Não está, portanto, prescrito o procedimento contra-ordenacional, em 17 de Dezembro de 2001.*

Recurso n.º 263/02. Recorrente: Ministério Público; Recorrido: Talho Sampaio, L.ª; Relator: Ex.º Juiz Cons.º Dr. Baeta de Queiroz.

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

O **MINISTÉRIO PÚBLICO** recorre da sentença do M.º Juiz da 2ª Secção do 1.º Juízo do Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto que, em recurso interposto por **TALHO SAMPAIO, L.ª**, com sede em Margaride, Felgueiras, de decisão administrativa que lhe aplicou coima, declarou prescrito o procedimento contra-ordenacional.

Formula as conclusões seguintes:

”a)

Face á matéria de facto considerada provada na sentença recorrida, não há dúvidas sobre a prática pela arguida das contra-ordenações, por que veio a ser sancionada na decisão de fls. 78 e 79.

b)

Da mesma factualidade decorre ainda que aquela foi notificada do auto de notícia de fls. 3 e 4, e para apresentar a sua defesa, em 26/09/97, o que ela, aliás, fez, tendo, deste modo, sido interrompido o prazo prescricional de 5 anos então em curso;

c)

E, tendo-lhe sido notificada a decisão de fls. 78 e 79, em 18/07/01, constata-se que, nesta última data, ainda se não tinha esgotado o prazo de 5 anos previsto no art.º 35.º do C.P.T., se contada a partir de 26/09/97;

d)

Certo sendo que, com a prática do acto interruptivo da prescrição, em 26/09/97, ficou sem efeito todo o prazo até então decorrido, o que equivale a asseverar que não pode este período de tempo relevar para efeitos de contagem do prazo de prescrição;

e)

Logo não está verificada a alegada prescrição;

f)

Ao não entender-se assim, na sentença recorrida, mostram-se violadas as normas dos arts. 35º, nº 4, do C.P.T. e 33º, nº 3, da LG. das Infracções Tributárias e 28º do Dec.-Lei nº 433/82.;

g)

Consequentemente, deve a sentença sob recurso ser revogada e substituída por outra em que se negue provimento ao recurso interposto a fls. 82 e 83, sem prejuízo de, eventualmente, se proceder ao respectivo cúmulo jurídico das coimas aplicadas (...)."

1.2. Não há contra-alegações.

1.3. O processo tem os vistos dos Ex.^{mos} Adjuntos.

2. A sentença recorrida estabeleceu o seguinte quadro factual:

"1

A arguida está inscrita em IVA no regime normal mensal, sendo tributada em IRC pela actividade de "Talho" - CAE 620120-;

2

em 30/12/94 foi-lhe levantado o auto de notícia de fls. 02-03 em virtude de:

- no período compreendido entre Março e Dezembro de 1992, ter efectuado transmissões de bens sujeitas a IVA, sem ter procedido à liquidação e à consequente entrega nos cofres do Estado do imposto;

- relativamente a esse período houve omissões à escrita e inexactidões nas declarações periódicas;

- no período compreendido entre Janeiro e Dezembro de 1993 efectuou transmissões de bens sujeitas a IVA, sem ter procedido à liquidação e à consequente entrega do imposto nos cofres do Estado;

- relativamente a esse período também houve omissões à escrita e inexactidões nas declarações periódicas - cfr. o teor do referido auto de notícia, que aqui se dá por reproduzido para todos os efeitos;

3

Este processo de contra-ordenação foi instaurado em 26/01/95;

4

Tal processo ficou suspenso para liquidação de IVA e de IRC desde a data da autuação até ao fim do prazo de pagamento voluntário ao qual ocorreu em 22/05/96 quanto ao IVA de 1992 e de 1993, em 22/01/97 em relação ao IRC de 1992 e em 13/01/97 no que respeita ao IRC de 1993;

As dívidas atrás referenciadas não foram reclamadas ou impugnadas;

5

A arguida foi notificada pela 1ª vez nestes autos em 25/09/97 fls. 71-;

6

face à factualidade acima mencionada a arguida foi condenada pelas contra-ordenações previstas nos artsº 7º, 26º, 28º, 36º e 84º do CIVA, punidas nos termos dos artsº 29º nºs 2 e 9 e 34º nºs 1, 4 e 5, do RJIFNA, na coima global de 450.197\$00, com os fundamentos do despacho de fls. 78 e 79, cujo teor aqui se por reproduzido para todos os efeitos, e que foi proferido em 11/06/01; deste despacho

consta, além do mais, que "não vigora, nos presentes autos, o princípio da proibição da Reformatio in Pejus";

7

A recorrente foi notificada daquela decisão em 18/07/01;

8

este recurso foi apresentado em 02/08/01."

3. A única questão a decidir no presente recurso consiste em saber se, no caso em apreço, ocorreu a prescrição do procedimento contra-ordenacional, conforme ditou a sentença recorrida, ou se, como pretende o recorrente Ministério Público, não se completou, ainda, o prazo prescricional, por obra da sua interrupção, em 25 de Setembro de 1997 (o recorrente refere-se, por evidente lapso, ao dia 26).

Da factualidade que vem assente, expressamente acatada pelo recorrente, resulta que o comportamento infraccional teve lugar entre Março de 1992 e Dezembro de 1993, sendo em 30 de Dezembro de 1994 lavrado o auto de notícia, do qual a arguida veio a ser notificada em 25 de Setembro de 1997, após a instauração do procedimento contra-ordenacional em 26 de Janeiro de 1995.

De acordo com o disposto no artigo 35º, nº 4, do Código de Processo Tributário (CPT), que ao tempo vigorava, "a prescrição do procedimento por contra-ordenações fiscais interrompe-se com qualquer notificação ou comunicação ao arguido dos despachos, decisões ou medidas contra ele tomados, com a realização de quaisquer diligências de prova ou com quaisquer declarações que o arguido tenha proferido no exercício do direito de audição e defesa".

Significa isto que, em 25 de Setembro de 1997, quando a arguida foi notificada do auto de notícia, e para deduzir defesa, o prazo prescricional então em curso - que não estava completado, mesmo que só face à data da prática dos factos e ao disposto no nº 1 do citado artigo do CPT, sem atentar na suspensão a que alude o ponto 4 da matéria de facto fixada, - se interrompeu.

Nos termos do nº 2 do artigo 121º do Código Penal, a interrupção da prescrição inutiliza o tempo até então decorrido, voltando a contar-se de novo o prazo.

Deste modo, quando foi proferida a sentença ora em apreciação, 17 de Dezembro de 2001, não estavam, ainda, decorridos cinco anos contados desde 26 de Setembro de 1997. A conclusão contrária, a que chegou o Mmº. Juiz, só se tornou possível por ter considerado as datas da prática das infracções quando, como se viu, o termo inicial do prazo de prescrição estava transferido, por graça da interrupção, para 26 de Setembro de 1997.

Procedem, pois, as conclusões das alegações de recurso.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juizes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em, concedendo provimento ao recurso, revogar o despacho recorrido, para ser substituído por outro que não seja de declaração de extinção do procedimento contra-ordenacional pelos fundamentos ora apreciados, conhecendo do mérito do recurso, sem embargo da consideração da prescrição, parcial ou total que, entretanto, possa verificar-se.

Sem custas.

Lisboa, 15 de Maio de 2002. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Benjamim Rodrigues* — *Fonseca Limão*.

Acórdão de 15 de Maio de 2002.**Assunto:**

Recurso do despacho que admite um recurso.

Doutrina que dimana da decisão:

Do despacho que admite um recurso não pode recorrer-se autonomamente só podendo as partes impugná-lo nas suas alegações (artigo 687º, nº 4, do Código de Processo Civil).

Recurso n.º 281/02-30. Recorrente: José Américo Alves dos Reis; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Conselheiro Dr. Vítor Meira.

José Américo Alves dos Reis deduziu no Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto oposição à execução que contra si revertera por dívidas de IVA da firma "Reis e Paiva, Lda."

Por sentença do Mº Juiz daquele Tribunal foi a oposição julgada procedente.

Inconformados com o decidido recorreram, a Fazenda Pública para o Tribunal Central Administrativo e o oponente para este Supremo Tribunal Administrativo. O tribunal recorrido admitiu ambos os recursos, determinando a subida do interposto pelo oponente após decisão do da Fazenda Pública.

O recurso da Fazenda Pública foi decidido pelo relator do processo no sentido de anular a sentença recorrida, ordenando a remessa dos autos à 1ª instância para ampliação da matéria de facto e nova decisão subsequente, tendo, após reclamação para a conferência do oponente, decidido aquele tribunal remeter os autos ao Supremo Tribunal Administrativo para conhecimento do recurso interposto pelo oponente.

Pelo Ex.º Magistrado do Ministério Público neste Supremo Tribunal Administrativo foi emitido parecer no sentido de que o recurso não deveria ter sido admitido, conforme resulta da última parte do nº4 do artº 687º do C.P.C., mas, face à primeira parte desse preceito, dele não se deverá tomar conhecimento.

Ouvido o recorrente sobre o parecer do Ministério Público veio ele sustentar que o despacho de fls. 95 era recorrível nos termos do artigo 280º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

A questão de que cumpre apreciar é a suscitada questão da recorribilidade do despacho que admitiu o recurso da Fazenda Pública para o Tribunal Central Administrativo. O artigo 280º que o recorrente invoca em apoio da sua tese quanto à recorribilidade do despacho é o que determina que das decisões dos tribunais tributários de 1ª instância cabe recurso para o Tribunal Central Administrativo ou, se a matéria for exclusivamente de direito, para o Supremo Tribunal Administrativo. Todavia o que o Ministério Público questiona no seu parecer não é a recorribilidade das decisões judiciais mas a recorribilidade de um despacho que apenas admite um recurso porquanto, nos termos do nº 4 do artigo 687º do Código de Processo Civil, aplicável subsidiariamente aos recursos previstos no Código de Procedimento e de Processo Tributário, só pode ser impugnado nas alegações. Com efeito estatui aquela norma:

"A decisão que admita o recurso, fixe a sua espécie ou determine o efeito que lhe compete não vincula o tribunal superior, e as partes só a podem impugnar nas suas alegações."

Tal norma não coarcta às partes o seu direito de questionar perante o tribunal superior o seu entendimento quanto à inadmissibilidade do recurso da outra parte, especificando apenas os termos em que tal deverá ser feito. Não se trata, ao contrário do que parece entender o recorrente, de ser inadmissível o recurso, mas de seguir para a sua impugnação a tramitação legalmente fixada.

Como se refere no normativo citado deverá fazê-lo nas suas alegações. Tendo o recorrente apresentado recurso directamente do despacho que admitiu o recurso da Fazenda Pública não deveria tal recurso ser admitido. Tendo-o sido, não poderá este tribunal conhecer do seu objecto, nos termos do artigo 700.º, nº1, al. e), do Código de Processo Civil.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência neste Supremo Tribunal Administrativo em não tomar conhecimento do objecto do recurso.

Custas pelo recorrente, fixando em 40% a procuradoria.

Lisboa, 15 de Maio de 2002. — Vítor Meira (relator) — Baeta de Queiroz — Benjamin Rodrigues.

Acórdão de 15 de Maio de 2002.**Assunto:**

Impugnação judicial. Conhecimento da prescrição da obrigação tributária.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *A prescrição da obrigação tributária, não constituindo vício invalidante do acto de liquidação — a não ser que anterior à sua prática —, não pode ser apreciada como fundamento da respectiva impugnação judicial.*
- 2 — *Mas nem por isso o tribunal está impedido de, no processo de impugnação, considerar a prescrição da obrigação, para concluir pela inutilidade superveniente da lide impugnatória, uma vez que, prescrita a obrigação, se torna infrutuosa a decisão sobre a legalidade do acto de liquidação.*

Recurso n.º 365/02. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrida: Vimas — Sociedade de Construções e Obras Públicas, Lda.; Relator: Ex.º Juiz Consº Dr. Baeta de Queiroz.

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

1.1. A **FAZENDA PÚBLICA** recorre da sentença do M.º Juiz da 2ª Secção do 1º Juízo do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa que julgou extinta a instância, por inutilidade superveniente

da lide, na impugnação judicial deduzida por **VIMAJAS — SOCIEDADE DE CONSTRUÇÕES E OBRAS PÚBLICAS, L.^{da}**, com sede em Casais de Mem Martins, Sintra, contra a liquidação adicional de imposto sobre o valor acrescentado (IVA) relativo ao ano de 1989.

Formula as seguintes conclusões:

“1

A impugnação judicial é instrumento processual impróprio para nele se conhecer da prescrição da obrigação tributária.

É que,

2

A impugnação judicial tem por objecto a validade do acto tributário, sendo que a prescrição não constitui qualquer ilegalidade do mencionado acto mas respeita tão só à sua eficácia.

3

Decorre do exposto que a decisão recorrida ao declarar prescrita a obrigação tributária atinente ao iva, respeitante ao ano de 1986, cuja liquidação vem impugnada nos autos em epígrafe, fez uma aplicação inadequada do disposto nos arts. 120º e 143º do CPT e 99º e 124º do CPPT, pelo que deverá ser revogada, com as legais consequências (...).”

1.2. Não há contra-alegações.

1.3. O Ex.^{mo} Juiz sustentou a sua decisão.

1.4. O Ex.^{mo} Procurador-Geral-Adjunto é de parecer que o recurso merece provimento, por na impugnação judicial não poder ser apreciada a prescrição, mera “vicissitude do crédito de imposto”, mas só “as ilegalidades que afectem a validade do acto” de liquidação, com a qual a prescrição nada tem a ver.

1.5. O processo tem os vistos dos Ex.^{mos} Juízes-Adjuntos.

2. A matéria de facto considerada pela sentença recorrida é a seguinte:

“1

Em 16/11/1990, a ora impugnante foi notificada da liquidação adicional de IVA respeitante aos ao período de Junho e Julho de 1989 no valor global de esc. 1.550.197\$00, (incluindo já esc. 414.675\$00 de juros compensatórios), como resulta dos docs. de fls. 12 e 12 verso;

2

A impugnante terá entretanto pago de IVA e juros compensatórios, que considerou devidos, a quantia de esc. 743.932\$00, como resulta do doc. de fls. 15;

3

Não tendo concordado com o restante montante liquidado (esc. 969.000\$00 de IVA e esc. 251.940\$00 de juros compensatórios) reclamou primeiramente da mesma, em 29/11/1990 e impugnou-a depois, através desta acção, em 7/12/1990, como resulta da informação de fls. 26 e do carimbo apostado no rosto da petição inicial a fls. 2;

4

Não tendo sido pago tal imposto foi instaurada a execução fiscal n.º 3549/90-107817.8, em 31/12/1990, como resulta da informação de fls. 48”.

3.1. A presente impugnação do acto tributário de liquidação de IVA foi deduzida com um único fundamento — a inexistência de facto tributário, uma vez que, conforme alegou a ora recorrida, à anulação de facturas não aceite pela Administração Fiscal correspondeu a emissão de nova factura, pelo mesmo montante, a uma outra entidade, não havendo, pois, senão “um movimento contabilístico que visa somente a transferência de um débito de uma entidade para outra, sem que haja diminuição do valor tributável, ou do imposto envolvido”.

A sentença recorrida não chegou a apreciar a questão destarte colocada pela impugnante, entendendo começar pela verificação da prescrição, no entendimento de que não há obstáculo a que dela se conheça na impugnação judicial, já que se trata de “uma excepção peremptória, em que o facto relevante (decorso de determinado prazo) dá origem à extinção do efeito jurídico inicialmente pretendido (cumprimento da obrigação tributária)”.

A recorrente Fazenda Pública, ao invés, e com a aprovação do Ex.^{mo} Procurador-Geral-Adjunto junto deste Tribunal, entende que, não consubstanciando a prescrição qualquer ilegalidade do acto tributário sindicado na impugnação judicial, não pode aí ser conhecida.

Esta a questão a dirimir.

3.2. Não mereceria qualquer reparo a sentença recorrida se houvesse constatado a prescrição da dívida exequenda antes mesmo da prática do acto de liquidação cuja legalidade está questionada, e julgasse, por isso, procedente a impugnação judicial.

Se assim fosse, estaria correcto dizer que, achando-se prescrita a obrigação tributária, pelo decurso do prazo prescricional (que se conta com referência ao momento em que ocorre o facto tributário), o efeito útil da prescrição não podia deixar de ser tirado no processo, já que, extinguindo ela a obrigação tributária, nenhum sentido faria tudo quanto — como é o caso da liquidação — se dirija ao reconhecimento da existência de tal obrigação, e à constituição do respectivo título demonstrativo, necessário para que a dívida, assim tornada certa e líquida, possa ser exigida ao sujeito passivo. Dito de outro modo, a prescrição, quando, porventura, ocorra em momento anterior ao da liquidação, poderá ser invocada na respectiva impugnação judicial, na medida em que, nesse caso, torna ilegal a liquidação, enquanto acto cujo objectivo consiste em declarar a existência da obrigação tributária e constituir o título indispensável à sua exigência — quando é certo que a obrigação está já extinta, pela prescrição.

Este e não outro, mais abrangente, nos parece ser o alcance das afirmações transcritas pela sentença, em abono da tese que expandiu, retiradas do acórdão de 22 de Outubro de 1997 deste Tribunal, no recurso n.º 21813.

No caso, porém, o que acontece é que a liquidação teve lugar em data necessariamente anterior a 16 de Novembro de 1990, momento em que foi notificada, enquanto que, conforme decidiu a sentença - que, neste ponto, não vem atacada -, a prescrição ocorreu em 1 de Julho de 2001. Ou seja, a prescrição, completada em momento posterior ao acto de liquidação, sempre seria incapaz de afectar a sua legalidade, nada mais podendo constituir do que “uma vicissitude do crédito de imposto”, como expressivamente se diz no douto parecer do Ex.^{mo} Procurador-Geral-Adjunto. Como tal, a prescrição, porque este meio processual se não destina à cobrança da dívida de imposto, não constitui excepção peremptória, de que o Tribunal recorrido pudesse e devesse conhecer.

3.3. Mas nem por isso se tem de concluir que a prescrição da obrigação de imposto não pode ser considerada no processo de impugnação judicial do acto de liquidação, para da sua constatação se retirarem efeitos nesse processo.

Este Tribunal tem, em vários casos em que se patenteia a prescrição, atendido a ela, não como fundamento da impugnação, conducente à declaração de ilegalidade do acto de liquidação, mas só para concluir pela desnecessidade do prosseguimento da acção impugnatória, na consideração de que, prescrita a obrigação, deixa de ter interesse, para o impugnante, obter a anulação do acto que a declara, porquanto a Administração já não pode, mesmo sem essa anulação, exigir-lhe o respectivo cumprimento. Integram esta jurisprudência, entre muitos, os acórdãos de 15 de Junho e 20 de Dezembro de 2000, nos recursos n.ºs. 24688 e 25616, respectivamente, bem como o recente - de 20 de Março de 2002 - tirado no recurso n.º 144/02.

Não vêm invocados motivos que nos façam dissentir desta orientação jurisprudencial.

É, pois, de confirmar a decisão impugnada, face à improcedência das conclusões das alegações do recurso, pelas explanadas razões.

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

Sem custas.

Lisboa, 15 de Maio de 2002. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Benjamim Rodrigues* — *Fonseca Limão*.

Acórdão de 15 de Maio de 2002.

Assunto:

Impugnação judicial. Prescrição. Inutilidade superveniente da lide.

Doutrina que dimana da decisão:

Em processo de impugnação judicial, o tribunal, com vista à declaração da inutilidade superveniente da lide e conseqüente extinção da instância, pode e deve conhecer da prescrição da dívida impugnada, quando esta não se mostre paga.

Recurso n.º 366/02-30. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrida: Sociedade Comercial Bráz e Bráz, S.A.; Relator: Ex.^{mo} Juiz Cons.^o Dr. Fonseca Limão.

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

A Fazenda Publica, inconformada coma sentença, a fls. 61 do M.^o Juiz do T.T. dela Instância de Lisboa, que, em sede de impugnação judicial, deduzida contra liquidação adicional de IVA/1986, julgou extinta a instância por inutilidade superveniente da lide, porque pres-

critas as obrigações tributárias, daquela interpôs recurso para este STA, terminando as suas alegações com a formulação do seguinte quadro conclusivo:

“1 - A impugnação judicial é instrumento processual impróprio para nele se conhecer da prescrição da obrigação tributária.

É que;

2 - A impugnação judicial tem por objecto a validade do acto tributário, sendo que a prescrição não constitui qualquer ilegalidade do mencionado acto mas respeita tão-só a sua eficácia.

3 - Decorre do exposto que a decisão recorrida ao declarar prescrita a obrigação tributária atinente ao IVA, respeitante ao ano de 1986, cuja liquidação vem impugnada nos autos em epígrafe ,fez uma aplicação inadequada do disposto nos artigos 120.^o e 143.^o do CPT e artigos 99.^o e 124.^o do CPPT, pelo que deverá ser revogada, com as legais consequências.

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Exm.^o Magistrado do M.^o P.^o, junto deste STA ,opinou no sentido do não provimento do recurso.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

Nos termos dos arts. 713.^o, n.º 6, e 726.^o do C.P. Civil, remete-se para a matéria de facto fixada na decisão recorrida.

A questão a decidir, face ao quadro conclusivo traçado pela F. P. , é apenas e tão só a de saber se, em processo de impugnação judicial, é lícito conhecer da prescrição da dívida de imposto.

Certo é, como sustenta a F.P. que o fundamento da impugnação é a ilegalidade do acto tributário (vide artigos 5.^o do CPCI, 120.^o do CPT e 99.^o do CPPT).

Todavia, como refere Jorge Lopes de Sousa (no *CPPT*, *Anot.* 2.^a ed. pg. 464), nos casos em que no processo de impugnação judicial se discute a anulação total de um acto de liquidação de um imposto, está em causa, em ultima análise , apreciar se deve ser paga pelo contribuinte á Fazenda Nacional a quantia que é objecto dessa liquidação.

Por isso, poderá fundamentar-se em inutilidade superveniente da lide a possibilidade de declaração de prescrição nesse processo”.

De resto, conforme se preceitua no artigo 175.^o do CPPT, e já assim era no domínio do CPT e CPCT, a prescrição da obrigação tributária é do conhecimento officioso não só pelo órgão de execução fiscal como, nesta sede, pelo juiz.

E constitui agora, nos termos do artigo 204.^o, n.º 1, al. d), do CPPT, e também antes, no domínio dos citados compêndios normativos, fundamento da oposição à execução fiscal.

Ora, se a prescrição deve ser conhecida officiosamente quer pelo Fisco, quer, em sede de execução fiscal, pelo juiz, e constitui fundamento de oposição, não se vê razão para que o não possa ser em processo de impugnação judicial, com vista à declaração da inutilidade superveniente da lide, questão esta cujo conhecimento é officioso.

De qualquer forma, não se vê razão para prosseguir a impugnação judicial quando a dívida impugnada se mostre prescrita.

E também não se; vê razão para que o conhecimento da prescrição só possa ter lugar em sede executiva ou na oposição respectiva.

Não faz sentido, pois, aguardar pela fase executiva para conhecer de questão que já antes poderia conduzir à inutilidade da lide impugnatória.

De resto, razões de economia de meios e celeridade processual e o princípio da proibição da prática de actos inúteis, aconselham à extinção da instância quando o seu prosseguimento seja manifestamente inútil.

Registe-se, ainda, que o artigo 124.º do CPPT, invocado pela F.P., em abono da tese que sustenta a atinente à ordem do conhecimento dos vícios imputados ao acto tributário, não impede que se conheça de questões que, embora não inquinantes daquele, tenham reflexos na marcha do processo ou a impeçam.

Em suma, com vista á declaração da inutilidade superveniente da lide impugnatória, e consequente extinção da instância, pode e deve ser conhecida a prescrição da dívida tributária quando, como é o caso, esta não se mostrar paga (v. neste sentido o Ac. STA de 20/3/02, rec. 144/02-30).

Termos em que se acorda em negar provimento ao recurso. Sem custas.

Lisboa, 15 de Maio de 2002. — *João Plácido Fonseca Limão* (relator) — *Ernâni Figueiredo* — *Lúcio Barbosa*.

Acórdão de 15 de Maio de 2002.

Assunto:

Comissão de revisão. Convocação. Omissão da notificação do sujeito passivo reclamante da data e local da reunião da comissão de revisão.

Doutrina que dimana da decisão:

A notificação do sujeito passivo reclamante da data e local da reunião da comissão de revisão não é imposta por lei. Daí que a omissão de tal formalidade não constitua vício de forma por preterição de formalidade legal.

Recurso n.º 575/02, em que são recorrente a Fazenda Pública, recorrida Guimarães & Nunes Ferreira L.^{da}, e de que foi relator o Ex.^{mo}. Juiz Conselheiro Dr. João Plácido Fonseca Limão.

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

A F. P., inconformada com a sentença, a fls. 208 e seguintes, do Mo. Juíz do Tribunal Administrativo e T.T. de 1.ª Instância do Porto, que julgou procedente a impugnação, deduzida por Guimarães & Nunes Ferreira L.^{da}, contra a liquidação adicional de IVA/1999, daquela interpôs recurso para este S.T.A., terminando as suas alegações com a formulação do seguinte quadro conclusivo:

“1 - A douta sentença recorrida enferma de vício de excesso de pronúncia por ter conhecido para além do pedido, pronunciando-se sobre questão não submetida à apreciação do Tribunal pela impugnante, insurgindo-se esta unicamente contra a ilegalidade da liqui-

dação do imposto por lhe ter sido vedado o exercício do direito à dedução;

2 - A douta sentença é também nula por omissão de pronúncia, dado não ter conhecido da questão que lhe foi posta e deveria conhecer, a aludida ilegalidade da liquidação por errónea quantificação.

3 - Ambos os vícios invocados são geradores de nulidade nos termos do disposto nos arts. 125º C.P.T. e 660.º, n.º 2, e 668º, n.º 1, al. d), do C.P.C.

4 - A não ser assim entendido, o decidido enferma de erro de julgamento, por falta de verificação da sentenciada preterição de formalidade legal, por ausência de notificação da reclamante aqui impugnante da data, hora e local da realização da reunião da comissão de revisão, nos termos do preceituado no artº 86º do C.P.T., dado não resultar da norma tal imposição, cumprindo-se o fim a que se destina com a notificação do vogal seu representante na diligência a realizar, a quem compete inclusive, justificar a falta de comparência.

5 - Equivalendo a não comparência injustificada (ou justificada tardiamente, o que vale o mesmo) à desistência do pedido, tudo se passa como se a reclamação nunca tivesse existido, e, sendo esta condição necessária à impugnação, precluiu o direito de impugnar como base em errónea quantificação da matéria colectável, tornando-se este caso decidido ou caso resolvido, de efeitos análogo aos do caso julgado, não sendo o acto, por outro lado, susceptível de impugnação judicial autónoma, tudo conforme a previsão dos arts. 84º, n.º 3, 89º, n.º 1, e 136º, n.º 1, do C.P.T.

6 - A douta sentença sob recurso violou as disposições legais supra citadas.

Não foram apresentadas contra - alegações.

O Ex.^{mo} Magistrado do M.º P.º, junto deste S.T.A., foi de parecer que o recurso merece provimento, pois que, em síntese, a sentença é nula por excesso de pronúncia.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

Nos termos dos arts. 713º, n.º 6, e 726º do C. Civil, remete-se para a matéria de facto fixada na decisão recorrida.

A sentença recorrida julgou a impugnação procedente e anulou a liquidação com base em preterição de formalidade legal, consistente na omissão de notificação ao contribuinte da datada reunião da comissão Distrital de Revisão que iria apreciar a reclamação apresentada.

Este fundamento não foi alegado na petição inicial.

Trata-se, no entanto, de vício alegado pelo M.º P.º (v. fls. 206).

Ora, no processo de impugnação, conforme decorre dos artº. 140º e 143º, n.º 2, al. b), do C.P.T., o M.º P.º podia não só pronunciar-se sobre as questões de legalidade discutidas no processo como arguir outros vícios do acto (v. ac. S.T.A. 22.3.95, rec. 18996).

Assim, a sentença recorrida, na medida em que conheceu do vício arguido pelo M.º P.º, não cometeu excesso de pronúncia.

E também não sofre de omissão de pronúncia, por não ter conhecido da ilegalidade da liquidação por errónea quantificação.

Na verdade, e sem curar agora de saber se a F.P. tem ou não legitimidade para arguir semelhante vício da sentença, o certo é que a procedência da questão nela decidida prejudicou o conhecimento daquela, não havendo, assim, nos termos do artº 660º, n.º 2, do C. P. Civil, o dever de a resolver.

Vejam agora se a peça recorrida enferma de erro de julgamento que lhe vem assacado.

A procedência da impugnação resultou da verificação de um vício de forma, porquanto o sujeito passivo não foi notificado da data designada para a reunião da Comissão da Revisão.

Mas será que tal notificação devia ter ocorrido?

Como se alcança dos arts. 85º e 86º do C.P.T., na redacção então em vigor, a comissão de Revisão era constituída pelo director distrital de finanças e por dois vogais, sendo um nomeado pela F.P. e o outro pelo contribuinte, a indicar na petição de reclamação.

Ora, competindo ao director distrital de finanças marcar as reuniões da comissão e sendo esta constituída nos termos atrás referidas, forçoso é concluir que, para o efeito, bastaria notificar os vogais da data e local da reunião.

Em parte alguma se prevê a notificação da reclamação da data e local da reunião, nem se vê que, da sua omissão, resulte afectação dos seus direitos ou interesses, tanto mais quanto é certo que naquela nem sequer podia participar, nem lhe competia a justificação da eventual falta do seu vogal.

Em suma, não sendo tal notificação imposta por lei, não se pode concluir que a sua omissão constitua preterição de formalidade legal integradora de vício de forma.

Termos em que se acorda em conceder provimento ao recurso e em revogar a decisão recorrida, a qual deverá ser substituída por outra, se a tanto nada obstar, que conheça do fundamento invocado na impugnação.

Sem custas.

Lisboa, 15 de Maio de 2002. — *João Plácido Fonseca Limão* (relator) — *Benjamim Rodrigues* — *Lúcio Barbosa*.

Acórdão de 15 de Maio de 2002.

Assunto:

Recurso jurisdicional per saltum de despacho de indeferimento liminar de petição de impugnação judicial. Afirmacões factuais em sede de alegações. Competência do STA em razão da hierarquia. Ausência de fundamento legal de impugnação. Confirmação sumária.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Em princípio, são irrelevantes as afirmações factuais constantes de alegação de recurso para o STA de despacho de indeferimento liminar de petição de impugnação judicial, por isso que a questão que se coloca ao tribunal ad quem é exclusivamente de direito - saber se os fundamentos invocados em tal articulado primeiro são enquadráveis na pertinente previsão legal.*
- 2 — *É de confirmar, por decisão sumária (artigos 715º, n.º 5, e 726º do CPC), despacho de indeferimento liminar de petição inicial de impugnação judicial (não convertível*

em petição de oposição) em que apenas alegada é a ilegitimidade do impugnante revertido em execução fiscal, decorrente aquela de não se mostrar executido todo o património da empresa originária executada.

Recurso nº 610/02-30. Recorrente: Manuel José Gonçalves Machado Vaz; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Mendes Pimentel.

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

Manuel José Gonçalves Machado Vaz, residente na Rua Dr. João Meira, 2º esq., Guimarães, inconformado com o despacho liminar de rejeição da presente impugnação judicial, por si deduzida, vem até nós, culminando a sua alegação de recurso com as seguintes conclusões:

1 - Ao aqui recorrente assiste o direito de deduzir impugnação judicial, desde logo porque, nos termos dos artigos 268º, nº 4, da CRP, 9º, nº 1, da LGT e 96º do CPPT, é generalizadamente garantido aos cidadãos o acesso à Justiça Tributária para a tutela plena, efectiva e em tempo útil de todos os direitos ou interesses legalmente protegidos.

2 - Não existe nos presentes autos erro quanto à forma de processo, até porque, atempadamente, o aqui Rct. instaurou o competente processo de oposição à execução fiscal, que corre termos pelo 3º Juízo, 28 Secção do Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto com o n.º 22/01.

3 - Sendo què é legalmente admissível que os responsáveis subsidiários deduzam cumulativamente a oposição à execução fiscal e impugnação judicial, pois que os responsáveis ,subsidiários têm os mesmos direitos que o devedor principal, designadamente, o direito de impugnar judicialmente os actos tributários.

4 - No caso em apreço, foi invocada a ilegalidade derivada de vício de erro nos pressupostos de facto, fundamento que não se pode subsumir nos fundamentos de oposição à execução fiscal previstos no artigo 204º do CPPT, designadamente, na alínea a) do citado artigo (ilegalidade abstracta), mas antes nos fundamentos previstos no artigo 99º do CPPT.

5 - Sendo o acto que ordenou a reversão um acto administrativo em matéria tributária que não comporta a apreciação da legalidade de qualquer liquidação, e cujo pedido e causa de pedir é diferente do alegado no processo de oposição à execução fiscal, a sentença recorrida violou, por erro de interpretação e aplicação, o disposto no artigo 97º, nºs 1, al p), e 2, do CPPT.

6 - Em face do que fez uma errada subsunção dos factos alegados ao direito aplicável, após o que concluiu pela absolvição da instância da Fazenda Pública, pelo que existe erro nos fundamentos de direito.

7 - Acresce que em tal sentença, com fundamento no disposto no artigo 110º do CPPT, foi decidido o indeferimento liminar da presente impugnação.

8 - Ora, o citado artigo 110º tem como epígrafe "Contestação", nada dispondo no que concerne ao indeferimento liminar da petição inicial de impugnação.

9 - Isto posto, a mesma sentença enferma de vício de erro de fundamentação de direito.

Não houve contra-alegação.

O distinto PGA emitiu duto parecer em que, começa por referir que "na 2ª conclusão das suas alegações, o Recorrente, para sustentar que não há erro na forma de processo, afirma que já deduziu oposição à execução fiscal.

Ora, esse facto - que se não adquire nos autos - não estabeleceu o M.^{mo} Juiz, nem, por qualquer forma, o levou em conta na decisão recorrida.

Significa isso que o recurso não versa exclusivamente matéria de direito, circunstância que obsta a que este STA dele possa conhecer, sendo competente, antes, o TCA pela sua 2.ª Secção arts. 21º, n.º 4, 32º, n.º 1, al. b), e 41º, n.º 1, al. a), do ETAF.

Se, porém, assim se não entender (...), então é de confirmar o julgado, porque na petição inicial indeferida não se identifica, nem impugna qualquer liquidação de tributo (...)."

Corridos os vistos, cumpre decidir.

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

Logra, efectivamente, prioridade de conhecimento, sendo que a sua eventual procedência prejudicará o de qualquer outra questão - artigos 3º da LPTA, 16º do CPPT e 101º e segs. do CPC.

No despacho de indeferimento liminar recorrido não se desenhou qualquer quadro factual, não lhe estando subjacente a consideração de qualquer facto.

O que dele corista é um juízo sobre o direito: que o pedido formulado nos presentes autos não integra fundamento de impugnação judicial, por isso que não visa a anulação, total ou parcial da liquidação, "entendida esta no sentido da definição do «conteúdo das posições do Estado e do contribuinte, concretizando para o primeiro o direito a receber uma prestação pecuniária de determinado montante e para o segundo o dever de prestar».

E, mais à frente, realça o M.^{mo} Juiz *a quo* que "o impugnante assenta a sua defesa não na invalidade da liquidação, mas antes em que não lhe cabe a responsabilidade pelo pagamento da dívida exequenda que lhe é assacada, por não estarem reunidos os pressupostos de que depende a reversão.

Assim, quer à causa de pedir, quer ao pedido formulados nos presentes autos cabe antes o processo de oposição a que aludem os artigos 203º e seguintes do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).

Com efeito, estar-se-á, tal como a situação é configurada pelo impugnante, perante uma situação de ilegitimidade passível de ser reconduzida à previsão do art. 204º, n.º 1, al. b), *in fine*, do CPPT, por não estar demonstrada a insuficiência do património da executada originária para o pagamento da dívida exequenda.

Incorreu, pois, o impugnante em erro na forma de processo".

Parafraseando o acórdão desta Secção de 24 de Abril último, tirado no recurso n.º 38/02-30, dir-se-á que "foi com base nisto, e não em qualquer factualidade que, após um juízo probatório, tivesse tido por estabelecida, mesmo que perfunctoriamente, que o Tribunal recorrido decidiu a sorte da oposição (*in casu*, da impugnação).

Significa isto que, mesmo que nas suas conclusões das alegações do recurso o recorrente aluda a factos, como faz, nem por isso se estabelece qualquer controvérsia em sede de matéria de facto, não surge nenhuma dissidência do recorrente com a decisão judicial nessa sede, a implicar a intervenção do Tribunal superior. Ou seja, o Tribunal

de recurso, para dele conhecer, não se vê perante a necessidade de formular um juízo sobre a factualidade, alargando, restringindo, alterando ou mantendo os factos que a decisão recorrida fixou -por isso que ela nenhuns estabeleceu, nem a nenhuns atendeu. O tribunal que deva apreciar o recurso não tem mais que fazer do que verificar a correcção do juízo de direito que fez o Tribunal recorrido, pois este é o objecto do recurso, envolvendo, forçosamente e apenas, matéria de direito, já que também o despacho recorrido não fez senão decidir uma questão de direito - a de saber se os fundamentos de oposição invocados pelo oponente cabem, ou não, na norma legal que aponta os fundamentos admissíveis.

Assim, as afirmações factuais feitas pelo recorrente não constituem uma crítica à decisão recorrida, não visam convencer o Tribunal de recurso da realidade dos factos representam, tão-só, a repetição do que alegado fora na petição de oposição, mas que não foi sujeito a nenhum juízo probatório por parte do Tribunal recorrido, antes, e só, de um juízo sobre o direito, incidente, como já se disse, sobre a não inclusão dos fundamentos invocados na petição nos fundamentos que a lei aceita para servirem de esteio à oposição à execução fiscal (*in casu*, à impugnação judicial).

Não há, pois, nas conclusões do recorrente, a afirmação de factos diversos-dos estabelecidos pela decisão recorrida, ou por contrários, ou por omissos."

Segue-se que o presente recurso jurisdicional versa, exclusivamente, matéria de direito, donde a competência desta formação para o seu conhecimento, nos termos dos artigos 21º, n.º 4, e 32º, n.º 1, al. b), do ETAF e 280º, n.º 1, parte final, do CPPT.

Destarte, impropede a questão prévia em apreço.

Quanto à questão de fundo, reparo algum há a fazer ao decidido pela instância, por isso que, a coberto do estatuído nos artigos 715º, n.º 5, e 726º do CPC, *ex vi* artigo 2º, al. e), do CPPT, se acorda em negar provimento ao recurso, confirmando-se o despacho liminar de rejeição recorrido, pelos fundamentos do mesmo constantes.

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

Lisboa, 15 de Maio de 2002. — *Mendes Pimentel* (relator) — *Baeta Queiroz* — *Vitor Meira* (vencido quanto a questão prévia. Entendo que o recurso não versava exclusivamente matéria de direito, o que de terminar ia a incompetência em razão da hierarquia do STA).

Acórdão de 15 de Maio de 2002.

Assunto:

Contribuição industrial. Apreciação de constitucionalidade pelo tribunal constitucional. Reintegrações e amortizações. Reavaliação de bens completamente reintegrados. Consideração como custos fiscais.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Tendo sido proferido, no processo, acórdão do Tribunal Constitucional com trânsito em julgado formulando um juízo de não inconstitucionalidade orgânica de normas do Decreto-Lei n.º 219/82, de 2 de Junho, deverá considerar-se processualmente assente a constitucionalidade orgânica dessas normas, mesmo que essa constitucionalidade pudesse ser questionada sob perspectivas não utilizadas por aquele.*
- 2 — *Porém, como resulta do art. 80.º, n.º 1, da Lei n.º 28/82, de 15 de Novembro, a força de caso julgado limita-se à questão da inconstitucionalidade suscitada, não abrangendo, por isso, as considerações feitas no referido acórdão relativamente à interpretação da lei fiscal.*
- 3 — *Como decorre do preceituado no n.º 4º da Portaria n.º 737/81, de 29 de Agosto, na utilização do método de quotas constantes, a taxa de reintegração de bens do activo imobilizado não é fixa, podendo contribuinte optar pelas taxas que constam das tabelas anexas a essa Portaria ou por taxas até metade das indicadas.*
- 4 — *Por isso, os elementos do activo imobilizado podem estar completamente reintegrados (com o consequente esgotamento do respectivo período de vida útil concretamente aplicável), mas não ter sido esgotado o período máximo de vida útil legalmente admissível, que seria o que resultaria da aplicação da taxa mínima (metade da indicada na tabela).*
- 5 — *Da remissão que no n.º 1 do art. 6.º do Decreto-Lei n.º 219/82, se faz para as disposições sobre reintegrações da Portaria n.º 737/81 conclui-se que não são consideradas como custos, para efeitos de Contribuição Industrial, reintegrações praticadas para além do período máximo de vida útil legalmente admissível, ressalvando-se os casos especiais devidamente justificados e aceites pela Direcção-Geral dos Impostos.*
- 6 — *Não constituem «casos especiais», sem mais, as situações geradas com a possibilidade de reavaliação de bens totalmente reintegrados, só podendo ser como tal qualificados os que casuisticamente sejam justificados e aceites pela Direcção-Geral de Impostos.*

Recurso n.º 14 062. Recorrente: SOLVAY PORTUGAL — Produtos Químicos, S.A.; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Juiz Cons.^o Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 - SOLVAY PORTUGAL — PRODUTOS QUÍMICOS, S.A., com sede em Póvoa de Santa Iria, impugnou judicialmente a liquidação de Contribuição Industrial referente ao ano de 1987, por lhe ter sido indeferida um reclamação ordinária que apresentou.

O Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa julgou improcedente a impugnação.

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

1) *O Dec.-Lei n.º 219/82, de 2/6, veio autorizar a reavaliação dos bens integrantes dos activos imobilizados corpóreos das empresas, incluindo mesmo os que já estivessem completamente reintegrados desde que ainda aptos a utilmente desempenhar a sua função técnico-económica e estivessem efectivamente a ser utilizados no processo produtivo (arts. 1º e 2º).*

2) *Quanto a esses bens já completamente reintegrados é óbvio que a reavaliação implica a determinação de um período adicional de utilização futura (n.º 2 do art. 4º).*

3) *Esse período adicional de utilização futura, esse novo período de vida útil, não pode porém exceder, em si mesmo, o período máximo fixado na alínea a) do n.º 1 do parágrafo 4º da Portaria n.º 737/81, de 29/8.*

4) *Do aumento das reintegrações anuais resultantes desse novo período de vida útil, só não constitui custo para efeitos fiscais o produto de 0,4 pela importância desse aumento (n.ºs 2 e 3 do art. 6º do Dec.-Lei n.º 219/82).*

5) *A douta sentença recorrida entendeu porém que o referido aumento não constitui custo para efeitos fiscais na sua totalidade quando o período de vida útil já decorrido tiver atingido o máximo fixado na alínea a) do n.º 1 do parágrafo 4º da Portaria n.º 737/81.*

6) *O entendimento da douta sentença recorrida é não só contrário à letra da lei como igualmente ao desiderato de desagramento fiscal visado inquestionavelmente pelo legislador (n.º 2 do art. 4º, nn.ºs 2 e 3 do art. 6º e preâmbulo do dito Dec.-Lei n.º 219/82).*

Acresce que:

7) *As empresas que fazem a reintegração dos bens do seu activo à taxa igual a metade, isto é, a 50% das taxas aplicáveis segundo a Portaria n.º 737/81, ou seja, recorrendo ao período máximo da vida útil fixado na Portaria, são as empresas em dificuldades económicas, frequentemente com resultados negativos, que pretendem esbater essas dificuldades para evitarem problemas com os credores, nomeadamente a banca.*

8) *Inversamente, são as empresas em boa situação económica, sem dificuldades, que normalmente fazem as suas reintegrações à taxa total, isto é, a 100%, utilizando assim o período mínimo de vida útil fixado na Portaria.*

9) *O entendimento da douta sentença recorrida conduziria, assim, a que as empresas em dificuldades económicas veriam o aumento das reintegrações resultantes da sua reavaliação ser totalmente tributado por já terem esgotado aquele período máximo de vida útil, enquanto que as empresas sem dificuldades económicas veriam o aumento das mesmas reintegrações ser tributado apenas na parte correspondente ao produto de 0,4 por esse aumento, isto é, apenas em 40%.*

10) *Ora o Dec.-Lei n.º 219/82 visa justamente aliviar as dificuldades económicas das empresas e permitir-lhes a retenção dos fundos de que necessitem para a reposição futura dos seus activos (preâmbulo do dito Dec.-Lei).*

11) *O entendimento da douta sentença conduz pois a resultados contrários aos visados pela mens legislatoris e pela própria letra da lei ofendendo até o princípio constitucional da igualdade.*

12) *A matéria colectável correcta da Recorrente relativa ao ano de 1987 é pois de Esc. 2.206.869.764\$00, a que corresponde a contribuição*

industrial e derrama de Esc. 763.124.643\$00, pelo que a Recorrente foi obrigada a pagar em excesso Esc. 9.208.862\$00 como se demonstra na alegação produzida na 1.ª Instância (fls. 62 dos autos).

A Excelentíssima Representante da Fazenda Pública apresentou contra-alegações em que concluiu da seguinte forma:

O Decreto-Lei n.º 219/82, de 2 de Junho, interpretado sistematicamente, embora permita, em certos casos, a reavaliação de bens já completamente reintegrados, não aceita como custos, para efeitos de determinação do lucro tributável, as reintegrações de bens que já tenham excedido o respectivo período máximo de vida, pelo que o recurso não merece provimento, devendo confirmar-se a sentença recorrida.

O Excelentíssimo Procurador-Geral-Adjunto emitiu douto parecer no sentido de o recurso não merecer provimento, em sintonia com o já decidido por este Supremo Tribunal Administrativo no acórdão de 4-2-98, proferido no recurso n.º 20556.

Por acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo de 8-7-1999, foi decidido que os arts. 2.º, n.º 3, 3.º, nn.ºs 1, 4.º, n.º 2, e 6.º, n.ºs 1 e 2, do Decreto-Lei n.º 219/82 (que serviram de suporte à consideração como custos, para efeitos de determinação do lucro tributável de Contribuição Industrial, dos valores respeitantes a reintegrações de bens totalmente reintegrados, não previstas no Código da Contribuição Industrial e cujo período de vida útil ultrapassou o período máximo admitido na Portaria n.º 737/81, de 29 de Agosto, para que remete este mesmo Código, no n.º 1 do seu art. 30.º, são organicamente inconstitucionais, por violação do preceituado nos referidos arts. 106.º, n.º 2, e 167.º, n.º 1, alínea o), da C.R.P., na redacção inicial, tendo recusado a sua aplicação.

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

Corridos novos vistos legais, cumpre decidir.

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

a)- *A impugnante encontra-se colectada em contribuição industrial, Grupo A, pala 2ª Repartição de Finanças da Vila Franca da Xira.*

b)- *A impugnante entregou em 29-04-86, na referida repartição, a declaração modelo 2 do exercício de 1987, tendo pago a contribuição e derrama, liquidadas, provisoriamente, no montante global da 772.333.505\$00 (cf. doc. a fls. 7 a 8).*

c)- *Em 04-05-88, a impugnante apresentou reclamação ordinária contra a referida liquidação, pretendendo que seja considerada como custo do referido exercício, a verba de 41.039.321\$00, relativa a reintegrações de bens do seu activo imobilizado corpóreo, reavaliados ao abrigo do D.L. n.º 219/82 da 02-06. (cf. fls.12 a 15);*

d)- *Tais bens já se encontravam então totalmente amortizados, mas foram reavaliados por terem aptidão para poderem utilmente desempenhar a sua função técnico-económica, e estarem a ser efectivamente utilizados no processo produtivo da impugnante.*

e)- *A reclamação deduzida veio a ser indeferida por despacho do chefe de repartição de finanças de 22-9-89, com base no entendimento da AF constante do parecer de fls. 28 a 30, que obteve a concordância do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais (fls.27).*

Na parte de apreciação jurídica da sentença recorrida dá-se ainda como provado outro facto, que pode relevar para a apreciação da

causa, que é o de as reavaliações em causa se reportarem a «bens que já excederam o período máximo de vida útil previsto naquela Portaria» (fls. 78 verso).

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

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

A questão que foi apreciada naquele foi a da inconstitucionalidade orgânica dos arts. 2.º, n.º 3, 3.º, n.º 1, 4.º, n.º 2, e 6.º, n.ºs 1 e 2, do Decreto-Lei n.º 219/82, pelo que, por força daquele trânsito em julgado, deverá apreciar-se o recurso tendo como pressuposto que aquelas normas não são organicamente inconstitucionais.

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

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

Estas considerações prévias justificam-se porque, como o Tribunal Constitucional partiu dos pressupostos de que bens totalmente reintegrados são bens cujo período máximo de vida útil já decorreu (1) e de que «a qualificação das reintegrações e amortizações como custos do exercício resulta expressamente dos artigos 27.º e 32.º do Código do I.R.C.», se o caso julgado se estendesse a estes entendimentos, a questão objecto do recurso estaria resolvida e, embora esses pressupostos não se afigurem como correctos (2), a força do caso julgado obrigaria a aceitar aqui esses erros, bem com as consequências que eles teriam na apreciação da causa.

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

(1) No acórdão do Tribunal Constitucional fazem-se coincidir conceitos que são distintos, como são os de bens reintegrados e bens cujo máximo de vida útil legalmente admissível já foi atingido, e pressupõe-se que reavaliações de bens já totalmente reintegrados são reavaliações efectuadas após o decurso do período máximo de vida útil admissível, como se depreende da seguinte afirmação feita no 1.º parágrafo do ponto 4:

«De acordo com o estipulado no Decreto-Lei n.º 219/82, de 2 de Junho, a reavaliação de bens do activo imobilizado corpóreo pode incidir sobre bens já reintegrados bens cujo período máximo de vida útil já tenha decorrido, mas possuam aptidão para serem efectivamente utilizados no processo produtivo da empresa sendo que, em tal caso, a sua amortização pode ser considerada como custo de exercício para efeitos de impostos sobre o rendimento das pessoas colectivas.»

(2) O que é particularmente evidente na fundamentação assente em normas do C.I.R.C., que se referem à incidência do I.R.C. e iniciaram a sua vigência em 1-1-89 (art. 2.º do Decreto-Lei n.º 442-B/88, de 30 de Novembro), que, obviamente, não são utilizáveis para definir custos relevantes para efeitos de determinação da matéria colectável de um imposto distinto, como é a Contribuição Industrial, e relativos a período anterior à sua entrada em vigor.

siderar inconstitucionais as normas cuja constitucionalidade orgânica foi apreciada pelo Tribunal Constitucional.

4 - A questão essencial que é objecto do recurso é a de saber se as amortizações efectuadas pela impugnante, no exercício de 1987, para efeitos de Contribuição Industrial e Derrama, relativas a bens do seu activo immobilizado corpóreo reavaliados, ao abrigo do Decreto-Lei n.º 219/82, de 2 de Junho, podem ser consideradas como custos daquele exercício, apesar de os bens referidos já estarem totalmente amortizados e já estar excedido o período máximo de vida útil previsto na Portaria n.º 737/81.

5 - Nos termos do art. 22.º do Código da Contribuição Industrial, «o lucro tributável reportar-se-á ao saldo revelado pela conta de resultados do exercício ou de ganhos e perdas, elaborada em obediência a são princípios de contabilidade, e consistirá na diferença entre todos os proveitos ou ganhos realizados no exercício anterior àquele a que o ano fiscal respeitar e os custos ou perdas imputáveis ao mesmo exercício, uns e outros eventualmente corrigidos nos termos deste Código».

Na determinação do resultado líquido de cada exercício, consideram-se custos ou perdas os que, dentro de limites tidos como razoáveis pela Direcção-Geral das Contribuições e Impostos, se tornou indispensável suportar para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto e para a manutenção da fonte produtora, entre os quais se incluem as reintegrações e amortizações (art. 26.º e seu n.º 7 daquele Código).

O regime geral das reintegrações e amortizações está previsto nos arts. 30.º a 32.º do Código da Contribuição Industrial, que estabelecem o seguinte:

«Artigo 30.º

As reintegrações e amortizações serão tidas como custos ou perdas do exercício, de harmonia com o disposto na portaria do Ministro das Finanças que fixa as respectivas taxas.

§ único. Relativamente aos bens para que não se encontrem fixadas taxas de reintegração e de amortização, os encargos desta natureza serão tidos como custos ou perdas do exercício, na medida em que pela Direcção-Geral das Contribuições e Impostos sejam considerados razoáveis.

Artigo 31.º

O cálculo dos encargos de reintegração e de amortização far-se-á, em regra, pelo método das quotas constantes. Poderão, todavia, utilizar-se outros métodos, quando a natureza do deprecimento ou a tradição contabilística da empresa o justificarem, se a Direcção-Geral das Contribuições e Impostos não se opuser ao critério utilizado pelo contribuinte.

Artigo 32.º

As reintegrações ou amortizações que não tiverem sido contabilizadas como custos ou perdas do exercício a que respeitariam não poderão ser deduzidas dos proveitos ou ganhos de qualquer outro exercício.»

A Portaria a que se refere o art. 30.º veio a ser a Portaria n.º 21867, de 12-2-66, depois alterada pela Portaria n.º 737/81, de 29 de Agosto, cuja constitucionalidade orgânica é garantida pelo acórdão do Tribunal Constitucional proferido nestes autos.

No que aqui interessa, retira-se desta Portaria e das transcritas normas do Código da Contribuição Industrial o seguinte:

- os bens reavaliados ao abrigo de legislação específica de carácter fiscal são tomados para efeitos de cálculo das respectivas reintegrações pelo valor que daquela reavaliação tiver resultado (n.º 1.º, 1, da Portaria);

- considera-se como período máximo de vida útil de um elemento do activo immobilizado o que se deduz de uma taxa de reintegração ou de amortização igual a metade das taxas aplicáveis [n.º 4.º, 1, al. a), da Portaria];

- considera-se como período mínimo de vida útil de um elemento do activo immobilizado o que se deduz das taxas aplicáveis [n.º 4.º, 1, al. b), da Portaria];

- os períodos máximo e mínimo de vida útil contam-se a partir do início da utilização dos elementos a que respeitam (n.º 4.º, 2, da Portaria);

- não são aceites como custos ou perdas para efeitos fiscais de Contribuição Industrial as reintegrações ou amortizações praticadas para além do período máximo de vida útil, ressalvando-se os casos devidamente justificados e aceites pela Direcção-Geral das Contribuições e Impostos (n.º 4.º, 3, da Portaria);

- o cálculo das reintegrações e amortizações do exercício faz-se, em regra, pelo método das quotas constantes (art. 31.º do Código da Contribuição Industrial);

- a quota anual de reintegração e amortização que pode ser aceite como custo do exercício determina-se aplicando as taxas fixadas nas tabelas anexas à Portaria [n.º 5.º, 1, a), desta];

- os bens reavaliados ao abrigo de legislação específica de carácter fiscal são tomados para efeitos de cálculo das respectivas reintegrações pelo valor que daquela avaliação tiver resultado (n.º 3.º, 1, da Portaria).

Assim, como decorre do preceituado no citado n.º 4 da Portaria, a utilização do método de quotas constantes não implica uma taxa de reintegração fixa, podendo contribuinte optar pelas taxas que constam das tabelas anexas a este diploma ou por taxas até metade das indicadas ⁽³⁾.

Se o contribuinte utiliza a taxa máxima de reintegração ou amortização (a taxa indicada na tabela, para o caso), o período de vida útil dos respectivos elementos do activo immobilizado será o mínimo legalmente admissível, para efeitos de custos fiscais. Nestes casos, a reintegração total atingir-se-á em metade do período máximo de vida útil legalmente admissível, que seria o que resultaria da aplicação de metade da taxa indicada na tabela [n.º 4.º, 1, alíneas a) e b), da Portaria].

Isto significa que os elementos do activo immobilizado podem estar completamente reintegrados (com o conseqüente esgotamento do respectivo período de vida útil concretamente relevante para efeitos fiscais), mas não ter sido esgotado o período máximo de vida útil legalmente admissível, que seria o que resultaria da aplicação da taxa mínima de reintegração anual (metade da indicada na tabela). Sucede

⁽³⁾ Se forem adoptadas taxas distintas destas, se a taxa for superior à indicada na tabela, as reintegrações ou amortizações não serão consideradas como custos, na parte em que excedam o limite que resulta da aplicação dessa taxa e, se for utilizada uma taxa inferior a metade da taxa correspondente indicada nas tabelas, as reintegrações posteriores ao máximo de vida útil, que resulta da aplicação de metade da taxa prevista, também não serão consideradas como custos fiscais.

isso, quando o contribuinte optou pela aplicação da taxa máxima de reintegração anual e, por isso, a reintegração total é atingida em metade do tempo em que seria atingida se optasse pela aplicação da taxa mínima. É claro, assim, que os conceitos de bens totalmente reintegrados e bens que atingiram o máximo de vida útil legalmente admissível não coincidem sempre na sua aplicação a determinados bens, pois sempre que os contribuintes optarem pela aplicação de uma taxa anual de reintegração superior à taxa mínima, a reintegração total será atingida antes de estar esgotado o período máximo de vida útil, definido pelo n.º 4, 1, al. a) da Portaria.

6 - Feita esta clarificação, passar-se-á a analisar o que resulta do Decreto-Lei n.º 219/82.

Estabelecem os arts. 1.º a 6.º deste diploma:

«Artigo 1.º

Âmbito do diploma

1 - *As empresas são autorizadas a reavaliar, até 31 de Dezembro de 1982, os elementos do seu activo imobilizado corpóreo nos termos do presente diploma, independentemente de o terem ou não já reavaliado ao abrigo de outros diplomas legais, devendo a reavaliação reportar-se a 31 de Dezembro de 1981 e constar do balanço de 31 de Dezembro de 1982.*

2 - *Só poderão ser objecto de reavaliação os bens do activo imobilizado corpóreo que estejam ao serviço da empresa no momento da reavaliação.*

Artigo 2.º

Valores base da reavaliação

1 - *Tratando-se de bens do activo imobilizado corpóreo já reavaliados ao abrigo de outros diplomas legais, o valor a reavaliar será o da última reavaliação efectuada.*

2 - *Se os bens não foram ainda reavaliados ao abrigo de outros diplomas legais, o valor a considerar será o de aquisição, se for conhecido, ou o valor mais antigo constante dos registos contabilísticos da empresa, na ausência daquele.*

3 - *Encontrando-se os bens já totalmente reintegrados, tenham ou não sido anteriormente reavaliados, mas possuam ainda aptidão para poderem utilmente desempenhar a sua função técnico-económica e sejam ainda efectivamente utilizados no processo produtivo da empresa, a reavaliação terá por base os valores referidos nos n.ºs 1 ou 2 deste artigo, conforme o caso.*

4 - *Quanto aos bens a reavaliar que tenham sido transferidos para a empresa que em 31 de Dezembro de 1981 os detinha em resultado de constituição, fusão ou cisão de sociedades, os valores a considerar para a reavaliação serão os que, nos termos dos n.ºs 1 ou 2 deste artigo, tenham sido contabilizados na empresa adquirente, desde que correspondam aos valores constantes da contabilidade da empresa que os deteve anteriormente.*

5 - *Quando, nos casos previstos no número anterior, os bens transferidos tenham sido contabilizados pelo valor líquido contabilístico que*

tenham na empresa originária, será esse o valor a considerar para a reavaliação.

Artigo 3.º

Coefficientes de desvalorização monetária

1 - *Os valores resultantes da reavaliação serão obtidos pela aplicação aos referidos nos n.ºs 1 e 2 do artigo 2.º dos coeficientes de desvalorização monetária constantes da Portaria n.º 351/82, de 3 de Abril, tendo em consideração o ano a que se reporta a última reavaliação efectuada ou o ano de aquisição ou do registo contabilístico mais antigo, conforme o caso.*

2 - *Os coeficientes de desvalorização monetária a aplicar aos valores referidos nos n.ºs 4 e 5 do artigo 2.º serão os correspondentes aos anos que, nos termos da última parte do número anterior, constarem da contabilidade da empresa originária.*

Artigo 4.º

Correcção das reintegrações acumuladas

1 - *Após a determinação do valor reavaliado nos termos do artigo 3.º, o valor acumulado das respectivas reintegrações será também corrigido pela aplicação dos mesmos coeficientes de desvalorização monetária.*

2 - *No caso de bens totalmente reintegrados a que alude o n.º 3 do artigo 2.º, as reintegrações acumuladas actualizadas nos termos do número anterior serão corrigidas com base na taxa média de reintegração que resultar da soma do período de vida útil já decorrido com o período adicional de utilização futura.*

Artigo 5.º

Contabilização da reavaliação

1 - *Os movimentos contabilísticos inerentes à reavaliação são registados a débito e a crédito de uma subconta denominada «Reserva de reavaliação - Decreto-Lei n.º 219/82».*

2 - *Exceptuado o caso de dissolução da empresa, a reserva de reavaliação só pode ser utilizada para a cobertura de prejuízos acumulados até 31 de Dezembro de 1981, deduzidos dos lucros obtidos até àquela data e não aplicados, não podendo o remanescente dessa reserva ter outra aplicação que não seja a incorporação no capital social.*

3 - *As utilizações previstas no número anterior só poderão efectivar-se em data posterior a 31 de Dezembro de 1982.*

Artigo 6.º

Regime e efeitos fiscais da reavaliação

1 - *O regime das reintegrações dos bens reavaliados ao abrigo deste diploma regular-se-á pelas regras estabelecidas na Portaria n.º 737/81, de 29 de Agosto.*

2 - *Não se considerará como custo para efeitos fiscais o produto de 0,4 pela importância do aumento das reintegrações anuais resultantes da reavaliação.*

3 - *Considera-se como aumento das reintegrações anuais o montante que se obtém aplicando ao acréscimo do valor do imobilizado proveniente da reavaliação as taxas de reintegração utilizadas no respectivo exercício.*

4 - *As reintegrações calculadas sobre os valores reavaliados só poderão contabilizar-se a partir do exercício de 1982, inclusive.*»

Como se vê, este diploma contém uma norma própria sobre o regime e efeitos fiscais da reavaliação, que é o art. 6.º, pelo que naturalmente, será à face dela que haverá que precisar a relevância fiscal da reavaliação.

Remete-se no n.º 1 deste art. 6.º do Decreto-Lei n.º 219/82 para as regras da Portaria n.º 737/81.

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

Para comprovar esta conclusão sobre a inexistência de uma ligação forçosa entre reavaliação de bens já totalmente reintegrados e relevância fiscal da mesma basta constatar que ela não foi adoptada em todos os diplomas que autorizam reavaliação do activo imobilizado, tendo sido adoptada pelo Decretos-Lei n.º 126/77, de 2 de Abril, mas já não, generalizadamente, pela Portaria n.º 20258, de 28 de Dezembro de 1963, e pelos Decretos-Lei n.ºs 430/78, de 27 de Dezembro, 399-G/84, de 28 de Dezembro, e 118-B/86, de 27 de Maio.

No caso em apreço, porém, admite-se inequivocamente no n.º 3 do art. 2.º e no n.º 2 do art. 4.º do Decreto-Lei n.º 219/82 a reavaliação de bens já totalmente reintegrados, isto é, bens cujo custo fiscal já tinha sido integralmente deduzido, e a Portaria n.º 737/81, não proíbe a relevância fiscal das reintegrações desses bens, pelo que é de concluir que a reintegração é permitida e relevante fiscalmente também em relação a esses bens.

Aliás, foi esse o entendimento que a Administração Fiscal adoptou relativamente à aplicação do Decreto-Lei n.º 219/82, manifestado na publicação da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos com o título «*Reavaliação do Activo Imobilizado Corpóreo Instruções para aplicação do D.L. 219/82, de 2/6*», em que se escreve, na página 25: «*todavia, embora o período adicional de utilização futura seja atribuído pelas empresas detentoras dos bens sem controle prévio, convirá fazer notar a sujeição à condição estabelecida no n.º 1 do art.º 6.º. De facto, o único condicionalismo decorre de não poderem ser considerados custos ou perdas, para efeitos de contribuição industrial, as reintegrações de bens reavaliados que tenham ultrapassado o período máximo de vida útil (ponto 3 do n.º 4 da Portaria n.º 737/81, de 29 de Agosto)*».

⁽⁴⁾ Embora a permissão de reintegração de bens já completamente reintegrados constitua a concessão de um benefício fiscal (designadamente à face da definição hoje dada no n.º 2 do art. 2.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais, que já era essencialmente a adoptada jurisprudencialmente antes da emissão daquele diploma) e legislar sobre benefícios fiscais seja matéria incluída na reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República [arts. 106.º, n.º 2, e 167.º, alínea o), da C.R.P., na redacção inicial] não se poderão suscitar aqui dúvidas relativamente à constitucionalidade orgânica das normas do Decreto-Lei n.º 219/82 que o concedem.

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

Tem assim de ter-se por assente que foi permitida pelo Decreto-Lei n.º 219/82 a reavaliação de bens já totalmente reintegrados e a sua relevância fiscal, nos termos definidos no seu art. 6.º e Portaria para que remete.

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

Por outro lado, é também inequívoco que, relativamente aos bens totalmente reintegrados, cujo período total da vida útil resultante da taxa de reintegração utilizada já se esgotou, as reintegrações posteriores à reavaliação, permitidas pelo n.º 2 do art. 4.º do Decreto-Lei n.º 219/82, terão de ser efectuadas com um novo período de vida útil.

No n.º 1 do art. 6.º do Decreto-Lei n.º 219/82, estabelece-se que o regime das reintegrações dos bens reavaliados ao abrigo deste diploma regular-se-á pelas regras estabelecidas na Portaria n.º 737/81, de 29 de Agosto, não se incluindo qualquer norma que refira expressamente se este novo período de vida útil pode exceder, juntamente com o transcorrido até à reintegração completa, o período **máximo** de vida útil legalmente admissível.

Na falta de qualquer norma que refira a possibilidade de as reintegrações de bens completamente reintegrados se prolongarem para além do máximo de vida útil legalmente admissível, há que fazer apelo à legislação para que remete, que é a Portaria n.º 737/81, de 29 de Agosto (art. 6.º, n.º 1, daquele diploma) que, aliás, sempre seria aplicável, por ser o diploma de carácter geral que vigorava sobre a matéria.

No ponto 3 do n.º 4.º desta Portaria estabelece-se que «*não são consideradas como custos ou perdas, para efeitos do disposto nos artigos 22.º e 26.º, n.º 7.º, do Código da Contribuição Industrial, as reintegrações e amortizações dos elementos patrimoniais que, ainda não reintegrados ou amortizados, tenham excedido o período máximo de vida útil indicado no n.º 1, alínea a), ressaltando-se casos especiais, quando devidamente justificados e aceites pela Direcção-Geral das Contribuições e Impostos*» ⁽⁵⁾.

Assim, tem de concluir-se que há nesta Portaria uma proibição genérica de atribuição de relevância fiscal a reintegrações ou amortizações para além do período máximo de vida útil legalmente admissível, salvo nos casos especiais referidos.

Por isso, é também este o regime legal dos bens que, estando já totalmente reintegrados, forem reavaliados ao abrigo do Decreto-Lei n.º 219/82.

Aliás, nem seria razoável outra solução, pois se, relativamente a bens **não totalmente reintegrados** (bens cujo custo não foi fiscalmente considerado na sua totalidade) não se prevê a possibilidade de ser excedido o período máximo de vida útil legalmente admissível, também ela não se poderia justificar em relação a bens **já completamente reintegrados**, em que o contribuinte já mais eficazmente utilizara a

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

possibilidade de consideração desses bens para efeitos de custos fiscais ⁽⁶⁾.

Assim, é de concluir que, fora daqueles «casos especiais» que forem aceites pela D.G.C.I., a reavaliação de bens já totalmente reintegrados apenas pode ter efeitos a nível de custos fiscais, nos casos em que não tenha sido utilizada a taxa mínima autorizada e, em que, por isso, a reintegração total tenha sido atingida sem estar esgotado o período máximo de vida útil admissível. Nestes casos, porém, as reintegrações apenas são relevantes como custos até estar completado este período máximo de vida útil legalmente admissível.

Esta conclusão não é prejudicada pela possibilidade, que o Decreto-Lei n.º 219/82 assegura (por não a excluir) de serem reavaliados bens totalmente reintegrados mesmo quando tenha sido atingido o máximo de vida útil, pois a reavaliação não tem apenas finalidades fiscais, mas primordialmente contabilísticas e financeiras, como se constata pelo respectivo preâmbulo em que se refere que se tem em vista a «*atualização dos valores patrimoniais expressos no balanço e ao consequente aumento das reintegrações indispensáveis a uma maior retenção de fundos necessários à reposição futura daqueles bens*» e que «*entendeu-se também conveniente dar nova expressão contabilística aos bens que, embora já completamente reintegrados, se encontrem ainda em condições de poderem contribuir de forma útil para o processo produtivo*» ⁽⁷⁾.

Consequentemente, é de entender que:

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

- no caso de esse período máximo de vida útil legalmente admissível já ter decorrido e não se estar perante um «caso especial» aceite pela D.G.C.I. ⁽⁸⁾, a reavaliação não pode ter efeitos a nível de reintegrações relevantes para efeitos de custos de Contribuição Industrial.

A aceitação deste entendimento não obsta a crítica que lhe é formulada pela recorrente, nas suas alegações, de que ele estaria ao arrepio da intenção legislativa que presidiu à emissão do Decreto-Lei n.º 219/82, de desagravamento fiscal e alívio económico das empresas, pois seriam as empresas que gozam de má situação económica as que menos aproveitariam fiscalmente com o regime de relevância

⁽⁶⁾ Neste sentido, podem ver-se os acórdãos deste Supremo Tribunal Administrativo de 4-2-98, proferido no recurso n.º 20556, publicado no *Boletim do Ministério da Justiça* n.º 474, página 272, e de 3-10-2001, proferido no recurso n.º 25034.

⁽⁷⁾ Noutros diplomas sobre reavaliação do activo imobilizado, como é o caso do Decreto-Lei n.º 49/91, de 25 de Janeiro, expressamente se referem como finalidades da reavaliação «permitir a melhoria da imagem dos balanços das empresas» e a de «favorecer a formação bruta de capital fixo mediante o reforço da capacidade financeira e de financiamento das empresas e a obrigação de reinvestimento do valor de realização dos bens reavaliados», efeitos estes que são comuns a qualquer reavaliação.

⁽⁸⁾ Como se entendeu no acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo de 3-10-2001, proferido no recurso n.º 25034, a referência a «casos especiais» «devidamente justificados e aceites pela Direcção-Geral das Contribuições e Impostos.», aponta manifestamente para situações com peculiaridades que as distingam da generalidade dos casos e para uma apreciação casuística, pelo que, em face da sua letra, deverão afastar-se do seu campo de aplicação a situações que se podem verificar em relação à generalidade das empresas.

Por isso, não se poderá entender a previsão genérica de possibilidade de reavaliação permitida pelo Decreto-Lei n.º 219/82, como uma consagração generalizada de casos especiais em que seria permitidas, para efeitos de Contribuição Industrial, reintegrações efectuadas para além do período máximo de vida útil.

fiscal da reavaliação, por serem essas as que normalmente utilizam as taxas reduzidas de reintegração e o correlativo período máximo de vida útil, com o fim de esbater essas dificuldades, enquanto o contrário sucede com as empresas com boa situação económica, que utilizam a taxa máxima de reintegração.

Na verdade, desde logo, não há qualquer indício de que as afirmações da recorrente correspondam à realidade e, pelo contrário, parecem ser de alguma forma desmentidas pela excelente situação económica que se entrevê no processo gozar a recorrente (resultados líquidos no montante de 1.414.306.177\$00, no ano de 1987, a que se reporta a liquidação impugnada, segundo a declaração de rendimentos de fls. 8 verso), facto esse acompanhado pelo de utilizar taxas de reintegração abaixo das máximas.

Por outro lado, quanto maior for a taxa de reintegração utilizada maior é o montante anual que pode ser considerado imediatamente como custo para efeitos fiscais, pelo que não é sequer crível que as empresas com dificuldades económicas, se tiverem resultados positivos, adiem a possibilidade de aumentar imediatamente os custos e diminuir correspondentemente o montante da Contribuição Industrial a pagar. E, se é certo que as empresas em difícil situação económica podem apresentar resultados negativos, também o é que essas não terão de ter preocupações com um imediato aumento dos custos, por não terem Contribuição Industrial a pagar, e, principalmente, também é certo que em relação a essas empresas não teria o legislador razões para proporcionar desagravamento fiscal, pois este só pode ter efeitos práticos relativamente às que têm impostos a pagar.

Conclui-se, assim, que é correcta a decisão do Tribunal Tributário de 1.ª Instância.

Termos em que acordam em negar provimento ao recurso e em confirmar a decisão recorrida, com esta fundamentação.

Custas pela recorrente, com procuradoria de 50%.

Lisboa, 15 de Maio de 2002. — *Jorge de Sousa* (relator) — *Ernâni Figueiredo* — *Brandão de Pinho*.

Acórdão de 15 de Maio de 2002.

Assunto:

Reclamação para a conferência de despacho do relator.

Doutrina que dimana da decisão:

É de revogar despacho do relator que, em vez de apreciar requerimento da impugnante/Rct. em que se alega prescrição das obrigações tributárias em causa, determina a notificação das partes para alegações.

Recurso nº 23 661. Recorrente: Manuel Rui Azinhais Nabeiro, L.^{da}; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Mendes Pimentel.

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

Manuel Rui Azinhais Nabeiro, L.^{da}, com sede em Campo Maior, inconformada com o acórdão do acórdão do TCA de fls. 595-612 que confirmou sentença do TT de Ia Instância de Portalegre que julgou improcedente esta oposição, por si deduzida contra a execução fiscal n.º 12-DD/85 da RF de Campo Maior, do mesmo interpôs, tempestivamente, recurso para esta formação, declarando no presente requerimento aqui pretender alegar.

Posteriormente, requereu, ao abrigo das disposições combinadas dos artigos 259º do Código de Processo Tributário, 5º do Decreto-Lei n.º 398/98, de 17.XII, 48º e 49º da Lei Geral Tributária fossem declaradas prescritas as obrigações tributárias que estão em causa no presente litígio.

O respeito, o distinto PGA emitiu douto parecer favorável no que tange ao imposto de transacções, por isso que promoveu se julgue extinta a instância, por inutilidade superveniente da lide, nesse ponto.

O relator, sem mais, ordenou a notificação das partes para alegações.

Apresentou, então, a Ret. requerimento em que impera a reapreciação de tal despacho, ou que sobre ele recaia acórdão, sendo que, a seu ver; se cometeu a nulidade de não se ter conhecido questão prévia de que se devia conhecer, ter-se ordenado a prática de um acto que pode ser inútil, ou ter-se impedido que venha a ser considerada nas próprias alegações a elaborar a impugnação desfavorável que, porventura, sobre essa questão possa vir a ser proferida.

No despacho de fls. 627, o relator indeferiu integralmente tal pretensão da Rct., condenando-a nas custas do incidente.

Na sequência da pertinente notificação, veio ela a reclamar para a conferência, agora ao abrigo do n.º 2 do artigo 9º da LPTA, deste último despacho, requerendo que sobre ambos os despachos do relator "recaia acórdão que os revogue, decrete a prescrição das obrigações tributárias relativas ao imposto de transacções e taxa ou imposto de café, declarando, quanto a eles, extinta a instância por inutilidade superveniente da lide e isente a(o) Requerente da taxa de justiça."

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

Com o requerimento de fls. 626, dirigido ao relator, pretendeu-se, sob a invocação do artigo 9º, n.ºs 1, alínea i), e 2, da LPTA, a reapreciação do despacho que mandou abrir termo para alegações, ou a prolação de acórdão sobre o mesmo.

Destarte, não podia o relator, em caso de manutenção de tal despacho, deixar de apresentar os autos à conferência, para decisão sobre o seu reclamado despacho - cfr. artigos 9º, n.º 2, e 111º, n.º 2, da LPTA.

Como assim, o indeferimento integral da sobredita pretensão da Rct. enferma, efectivamente, de ilegalidade, não podendo, em consequência, manter-se na ordem jurídica.

E o certo é que se impunha, na verdade, rever a posição assumida no despacho de fls. 624, em que se ordenou a notificação das partes para alegações.

É que, atento o estatuído na parte final da alínea f) do n.º 1 do convocado artigo 9º, se impunha ao relator conhecer da alegada prescrição das obrigações tributárias que estão em causa no presente litígio (dito requerimento de fls. 622), cuja, a verificar-se, necessariamente determinaria a inutilidade superveniente da lide.

Em seguimento de tudo o exposto, se acorda atender a presente reclamação da recorrente, por isso que se revoga os despachos do relator a que foi oposta.

Não é devida tributação.

Lisboa, 15 de Maio de 2002. — Mendes Pimentel (relator) — Jorge de Sousa — Vítor Meira.

Acórdão de 15 de Maio de 2002.

Assunto:

Contencioso autárquico. Câmara Municipal do Porto. Taxa de urbanização. Inconstitucionalidade.

Doutrina que dimana da decisão:

- I — A denominada taxa de urbanização, prevista no art. 97º do Regulamento Municipal de Obras da Câmara Municipal do Porto, é uma taxa e não um imposto.*
- II — Porém, liquidada a respectiva taxa em 27/6/95, num momento em que - segundo pronúncia expressa do Tribunal Constitucional - se mantinha o vício da versão originária do citado Regulamento, consistente na falta de indicação de lei habilitante, o referido art. 97º desse Regulamento estava afectado de inconstitucionalidade formal.*
- III — Assim tal liquidação padece de vício de violação de lei constitucional.*

Recurso nº 25.750. Recorrente: Câmara Municipal do Porto; Recorrida: IMOBIS - Empreendimentos Imobiliários Amorim, SA; Relator: Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. **IMOBIS - Empreendimentos Imobiliários Amorim, S.A.**, com sede no Lugar de Meladas, freguesia de Mozelos, concelho de Santa Maria da Feira, impugnou judicialmente, junto do Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto, a liquidação, efectuada pela Câmara Municipal do Porto, de diversas taxas (de licenças, deficitária de aparcamento, de urbanização e taxas diversas).

Alegou que os actos de liquidação enfermam de ilegalidade por falta de atribuições, violação de lei, inexistência de facto tributário, preterição de formalidades legais, falta de fundamentação, erros de facto e de direito, incompetência e violação de vários princípios constitucionalmente consagrados.

A M.^{ma} Juíza do 3º Juízo daquele Tribunal julgou a impugnação procedente, anulando os actos de liquidação impugnados.

Inconformada com esta decisão, a **CÂMARA MUNICIPAL DO PORTO** trouxe recurso para este Supremo Tribunal.

Aqui, em 17 de Outubro de 2001 foi proferido acórdão no qual se decidiu conceder provimento parcial ao recurso, revogando-se a sentença apenas na parte em que anulou a liquidação no tocante à taxa de urbanização, baixando, nesta parte, os autos para que a Mmº Juiz apreciasse os restantes vícios invocados na petição inicial, confirmando-se no mais a sentença recorrida.

Inconformada com tal acórdão, na parte que lhe foi desfavorável, a impugnante interpôs recurso para o Tribunal Constitucional.

Em 15 de Fevereiro de 2002 o Tribunal Constitucional proferiu a decisão da qual se respigam os seguintes passos:

”... O presente recurso tem como objecto a apreciação da inconstitucionalidade da norma contida no referido Regulamento, aprovado pela Assembleia Municipal do Porto em 5 de Junho de 1989 e tornado público pelo Edital n.º 11/89 e cujo conteúdo é o seguinte:

”Artigo 97º:

(...) Ora, o Tribunal Constitucional já se pronunciou diversas vezes sobre a conformidade constitucional do Regulamento Municipal de Obras da Câmara Municipal do Porto, apreciando, em particular, a questão da sua inconstitucionalidade formal por falta de indicação da lei habilitante... na redacção em vigor à data da liquidação (...)

Assim, nos seus acórdãos n.ºs. 148/2000, 297/2001 ou 220/2001, o Tribunal Constitucional, verificando que à data da liquidação se mantinha o vício da versão originária do inconstitucionalidade formal...

(...) Assim, nos termos e pelos fundamentos constantes do acórdão n.º 148/2000, publicado no *DR*, II Série, de 9/1000, para os quais se remete, decide-se julgar inconstitucional (...) o art. 97º do Regulamento Municipal de Obras da Câmara Municipal do Porto.

Consequentemente, julga-se procedente o recurso, devendo o acórdão recorrido ser reformulado de acordo com o presente juízo de inconstitucionalidade.”

O acórdão do Tribunal Constitucional impõe-se a este Supremo Tribunal no tocante ao juízo de inconstitucionalidade emitido.

Está agora apenas em causa a taxa de urbanização.

O M.^{mo} Juiz de 1ª Instância julgara a liquidação da mesma ilegal, por violação de lei inconstitucional, de passo que este Supremo Tribunal não a julgou ilegal.

Impõe-se a reforma do acórdão, julgando-se, em consequência, a liquidação em causa ilegal, com a sua inerente anulação.

2. Face ao exposto, acorda-se em reformar o acórdão proferido por este Supremo Tribunal, e em consonância com o juízo de inconstitucionalidade pronunciado pelo Tribunal Constitucional, nega-se provimento ao recurso interposto pela Câmara Municipal do Porto, confirmando-se inteiramente a sentença recorrida.

Sem custas, por delas estar isenta a recorrente.

Lisboa, 15 de Maio de 2002. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Fonseca Limão* — *Benjamim Rodrigues*.

Acórdão de 15 de Maio de 2002.

Recurso n.º 26 153; Recorrente: Aurora de Pinho Almeida Libório; Recorrido: Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. António Pimpão.

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

1. Notificada a recorrente do acórdão de fls. 528 e seguintes que não tomou conhecimento do recurso e a condenou em custas (em 20.000\$00 de taxa de justiça e em 40 % de procuradoria) vem a mesma, pelo requerimento de fls. 535, requerer a sua reforma quanto a custas.

Sustentou, para tanto, que não se justifica que haja a recorrente ora reclamante sido condenada em custas pois que o mesmo acórdão considerou que ”deverá ... o tribunal recorrido pronunciar-se sobre a questionada incompetência absoluta do foro fiscal para o prosseguimento da execução em causa (e consequentemente, da 1.ª Repartição de Finanças de Ovar para a venda aprazada) - face aos arts 2º, n.º 1, e 11º do DL 154/91, de 23-4, e ao artº 233º do CPT pelo mesmo diploma aprovado bem como sobre a já mencionada e suscitada omissão de pronúncia”.

O EMMP entende que deve ser indeferido o pedido de reforma quanto a custas pois que a reclamante foi condenada em custas nos termos da regra geral do nº 1 do artº 446º do CPC e, por outro lado, na sua reclamação não indica norma legal que suporte o seu pedido nem norma sobre custas que tenha sido violada no acórdão reclamado.

2. É certo que o acórdão de fls. 528 e seguintes não tomou conhecimento do recurso e condenou a recorrente em custas (em 20.000\$00 de taxa de justiça e em 40 % de procuradoria).

A reclamante, conforme sustenta o EMMP, foi condenada em custas nos termos da regra geral do nº 1 do artº 446º do CPC, segundo a qual a decisão que julgue os recursos condenará em custas a parte que a elas houver dado causa, entendendo-se que dá causa às custas do processo a parte vencida.

É na situação concreta dos presentes autos a recorrente ficou vencida quando este STÁ entendeu não tomar conhecimento do presente recurso.

Com efeito escreveu-se no ponto 3 do referido acórdão:

”3. Notificada deste despacho de reparação vem Aurora de Pinho Almeida Libório, pelo requerimento de fls. 502, depois de se afirmar recorrida nos presentes autos, e por não se conformar com o despacho proferido aos 23/1/2001 (reparando o agravo) - fls. 491 e 492, do mesmo interpor ”pertinente recurso” para a 2.ª Secção do STA ”requerendo seja admitido e mandado subir”.

Neste requerimento afirma que se lhe afigura ”ter sido correcta a decisão ora reparada, declarando a incompetência do foro fiscal para a cobrança da dívida ao Fundo de Turismo posta em execução” não lhe parecendo ”de facto, aplicável ao caso dos autos o DL 223/71” pelo que formulou as seguintes conclusões:

1.ª O DL 223/71 sofre de inconstitucionalidade e é pois inaplicável.

2.ª Deve ser repostos o Despacho de fls. 474 (ainda que porventura por diversas razões das então invocadas) - declarando-se serem os tribunais fiscais incompetentes para g cobrança da dívida accionada.

Foi admitido este recurso para este STA pelo despacho de fls. 505.

O EMMP (fls. 519 e vº) entende que não deve tomar-se conhecimento do presente recurso o qual nem vem devidamente alegado pois que:

A recorrente Aurora de Pinho Almeida Libório para obter o que pretende deveria não interpor recurso do despacho de reparação do agravo de fls. 491, mas antes requerer, nos termos do artº 744º, n.º 3, do CPC, a subida dos autos ao tribunal superior para este decidir a competência dos tribunais tributários.

Refere, ainda, que o requerimento de fls. 502 não pode ser convolado em requerimento para os falados efeitos do artº 744º, n.º 3, do CPC porque não foi apresentado no prazo legal de 10 dias, contados nos termos do artº 144º, n.º 3, do CPCivil.

E tem razão o EMMP pois que deveria a recorrente Aurora de Pinho Almeida Libório, para obter o que pretende, não interpor recurso do despacho de reparação do agravo de fls. 491, mas antes requerer, nos termos do artº 744º, n.º 3, do CPC, a subida dos autos ao tribunal superior para este decidir a questão que havia sido objecto do despacho de reparação do agravo.

Na verdade estabelece este preceito legal que se o juiz reparar o agravo, pode o agravado, dentro de dez dias, a contar da notificação do despacho de reparação, requerer que o processo de agravo suba, tal como está, para se decidir a questão sobre que recaíram os dois despachos opostos e que, quando o agravado use desta faculdade, fica tendo, a partir desse momento, a posição de agravante.

Em caso de reparação do agravo as posições do agravante e agravado já haviam sido definidas no processo pelo que se torna desnecessário que apresentem alegações.

Não podia, nos termos expostos, ser interposto recurso do despacho de reparação do agravo pois que a forma adequada de reagir a tal despacho, nos termos do preceito legal indicado, consiste em requerer a subida do agravo ainda que o agravado tome a posição de agravante e este tome e posição daquele.

Entende-se, por isso, que não devia ter sido admitido o presente recurso. Contudo uma vez que este Tribunal não se encontra vinculado pelo despacho de admissão, proferido no tribunal recorrido, nos termos do artº 687º, n.º 4, do CPCivil, não pode tomar-se conhecimento do presente recurso, conforme sustenta o EMMP.

Contudo o facto de este Tribunal não tomar conhecimento do presente recurso não inviabiliza a eventual apreciação, pelo tribunal tributário de 1.ª instância, da questão da constitucionalidade tal como a recorrente a suscitou pois que as inconstitucionalidades apreciadas no tribunal recorrido foram encaradas sob perspectivas diversas.

Com efeito a recorrente Aurora de Pinho Almeida Libório arguiu a fls. 413 "a incompetência absoluta do foro fiscal para o prosseguimento da execução em causa (e consequentemente, da 1.ª Repartição de Finanças de Ovar para a venda aprazada) - face aos arts 2º, n.º 1 e 11º do DL 154/91, de 23-4, e ao artº 233º do CPT pelo mesmo diploma aprovado".

E esta questão, tal como já se referiu, não foi apreciada nos presentes autos o que levou a própria recorrente, notificada do despacho de fls. 424 a 440 vº, a arguir, pelo requerimento de fls. 445, a omissão de pronúncia deste mesmo despacho "quanto à questão de competência que se encontra suscitada a fls. 413 - e que não foi conhecida".

E este despacho de fls. 424 a 440 vº, tal como o sustenta a recorrente, não apreciou a questionada incompetência tal como a havia arguido,

do foro fiscal e dos auxiliares administrativos dos respectivos juizes para o prosseguimento da execução atuada face aos preceitos que havia invocado no requerimento de fls. 413.

E esta questão igualmente não foi apreciada, pelo tribunal recorrido, nos posteriores despachos, que se pronunciaram acerca de outros preceitos normativos.

Deverá por isso o tribunal recorrido pronunciar-se sobre a questionada "incompetência absoluta do foro fiscal para o prosseguimento da execução em causa (e consequentemente, da 1.ª Repartição de Finanças de Ovar para a venda aprazada) - face aos arts. 2º, n.º 1, e 11º do DL 154/91, de 23-4, e ao artº 233º do CPT pelo mesmo diploma aprovado" bem como sobre a já mencionada e suscitada omissão de pronúncia."

É certo que este STA, perante a irregular tramitação processual e por uma mera questão pedagógica, acrescentou que "deverá ... o tribunal recorrido pronunciar-se sobre a questionada incompetência absoluta do foro fiscal para o prosseguimento da execução em causa (e consequentemente, da 1.ª Repartição de Finanças de Ovar para a venda aprazada) - face aos arts. 2º, n.º 1, e 11º do DL 154/91, de 23-4, e ao artº 233º do CPT pelo mesmo diploma aprovado bem como sobre a já mencionada e suscitada omissão de pronúncia" contudo esta afirmação não o impediu de condenar a recorrente nas custas a que deu causa ao não tomar conhecimento do recurso que havia interposto.

3. Termos em que se acorda em indeferir a requerida reforma quanto a custas do acórdão de fls. 528 e seguintes.

Custas pela recorrente fixando-se em 80 euros a taxa de justiça.

Lisboa, 15 de Maio de 2002. — *António Pimpão* (relator) — *Mendes Pimentel* — *Vitor Meira*.

Acórdão de 15 de Maio de 2002.

Recurso n.º 26 261. Recorrente: ICESA — Indústria de Construção e Empreendimentos, S.A.R.L. Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Juiz Consº Dr. António Pimpão.

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

1. ICESA — Indústria de Construção e Empreendimentos, SARL, notificada do acórdão de fls. 191 e seguintes, vem, sob a designação de aclaração, requerer (fls. 202 a 204) esclarecimento sobre "os fundamentos que conduziram a que se considerasse firme um acto administrativo fiscal de liquidação quando esse acto foi alterado pelo exequente no decurso da tramitação jurisdicional respectiva" sustentando, em síntese; que:

1. Desde o seu início teve à presente oposição fiscal como fundamento a pendência de pedido de revisão da avaliação do valor patrimonial das fracções do prédio pertencentes à recorrente sito na Av. da Liberdade, n.º 9, em Lisboa, avaliação essa de que dependeria

a fixação do valor da taxa de conservação do ano de 1992 cuja falta de pagamento originou a execução fiscal.

2. E tendo a recorrente alegado que o novo valor patrimonial resultante da avaliação posta em crise não estava definitivamente fixado, também desde o início pugnou pela incerteza, iliquidez e inexigibilidade da dívida.

3. E certo é que estando pendente o valor patrimonial novo também sobre ele não era lícito calcular a contribuição autárquica e taxa de esgoto correspondente.

4. Assim, em ofício decisório superveniente junto aos autos foi a própria administração fiscal que modificou o acto administrativo que fundamentava o título executivo e o pedido na presente execução.

5. Como exequente, a administração fiscal pode manter, revogar ou modificar o título executivo tendo para isso disponibilidade processual.

6. Fazendo-o e não estando esgotado o poder jurisdicional do Tribunal, tudo indicaria que tal decisão modificativa deveria ser tida em conta pelo duto acórdão recorrido.

7. É que mesmo que o processo fosse remetido ao processo de falência da oponente para o respectivo crédito ser reclamado pelo Digno Magistrado do Ministério Público a base legal para essa reclamação teria que ser sempre já o acto modificado pela administração fiscal.

8. Refere o acórdão notificado que a modificação do acto administrativo na pendência do processo não impediu que o valor da 1.ª avaliação se firmasse na ordem jurídica.

9. No entanto, e salvo o devido respeito por opinião contrária, admite-se que o julgador não possa, mesmo em contencioso de anulação, manter a decisão com base num acto que, mesmo entendendo ter sido definitivo quando foi proferido, foi alterado pelo exequente.

A ERFPP sustenta que o acórdão em apreciação é claro quanto à certeza, liquidez e exigibilidade da dívida exequenda e efeitos do valor patrimonial apurado na 1.ª avaliação tendo afirmado que o valor desta se firmou por não requerimento de 2.ª avaliação.

Acrescenta que a recorrente o que pretende é a alteração do decidido.

O EMMP entende que deve ser indeferida a requerida esclarecimento pois que do acórdão em apreciação resulta que a 1.ª avaliação se consolidou na ordem jurídica por não haver sido requerida 2ª avaliação e que a posterior revisão oficiosa não pode pôr em causa aquela consolidação, porque posterior, embora possa e deva ter consequências na situação tributária do contribuinte.

2. Vem a recorrente, sob a designação de esclarecimento, requerer (fls. 202 a 204) esclarecimento sobre "os fundamentos que conduziram a que se considerasse firme um acto administrativo fiscal de liquidação quando esse acto foi alterado pelo exequente no decurso da, tramitação jurisdicional respectiva".

Escreveu-se no acórdão em apreciação que continua a recorrente a questionar o valor patrimonial que foi tomado em consideração pela liquidação da mencionada contribuição autárquica pois que para a recorrente não devia tomar-se em consideração o valor constante da matriz devendo ser considerado o que viesse a ser fixado na sequência de avaliação que requereu e que os requerimentos que a oponente apresentou e a que se refere o probatório, solicitando nova avaliação, foram apresentados depois de a oponente ter sido notificada

em 5 de Abril de 1990 do valor da avaliação não tendo requerido 2ª avaliação, conforme consta do ponto nº 1 da matéria de facto dada como provada.

Refere o mesmo acórdão que de tais requerimentos constavam as razões de facto e de direito porque considerava, por excesso, incorrecta a avaliação fiscal que aumentou o valor tributável do referido imóvel e que se prendiam todas estas questões com a fixação do valor patrimonial sobre que incidiu a mencionada taxa ou seja com a legalidade concreta da liquidação.

Acrescentou que, nos termos do artº 286º, n.º 1, al. g), do CPT, pode a oposição ter por fundamento a "ilegalidade da liquidação da dívida exequenda, sempre que a lei não assegure meio judicial de impugnação ou recurso contra o acto de liquidação" pelo que assegurando a lei tal possibilidade de impugnação ou recurso contencioso do acto de liquidação restaria ao interessado esta via.

Afirmou que, contrariamente ao sustentado pela recorrente, a dívida exequenda é certa, líquida e exigível tendo a AF tomado em consideração o valor patrimonial inscrito na matriz na data de tal liquidação a qual não havia sido objecto de impugnação.

Ainda segundo o acórdão em apreciação baseou-se o acto tributário da liquidação naquele valor patrimonial pelo que o pedido de revisão deste valor não impede a certeza, liquidez e exigibilidade da dívida exequenda a que se reporta a presente oposição.

É que tendo a liquidação da contribuição autárquica referida sido efectuada com base no valor patrimonial apurado na 1.ª avaliação e não tendo a recorrente requerido 2.ª avaliação já que optou por pedir a sua revisão oficiosa, nos termos do artº 20.º do CCA, é a dívida certa, líquida e exigível pois não requereu 2.ª avaliação ao deixar que se firmasse o valor da 1.ª avaliação.

Concluiu que esta revisão oficiosa da qual acabou por resultar a alteração para menos do valor patrimonial sobre o qual foi feita a liquidação não poderá deixar de ter reflexos na situação tributária da contribuinte mas este facto não impediu que o valor da 1ª avaliação se firmasse na ordem jurídica nem integra a mesma fundamento de oposição.

Parece-nos não merecer esclarecimento o mencionado acórdão.

Com efeito não imputa a recorrente ao referido acórdão qualquer ambiguidade ou obscuridade pelo que a suscitada esclarecimento não pode ser deferida.

Com efeito nos termos do artº 669º, al. a), do CPCivil pode qualquer das partes requerer ao tribunal que proferiu a sentença o esclarecimento de alguma obscuridade ou ambiguidade que ela contenha.

Conforme escreve Alberto dos Reis, *CPCivil Anotado*, V, p. 15, "a sentença é obscura quando contém algum passo cujo sentido seja inteligível; é ambígua quando alguma passagem se preste a interpretações diferentes. Num caso não se sabe o que o juiz quis dizer; no outro hesita-se entre dois sentidos diferentes e porventura opostos. É evidente que, em última análise, a ambiguidade é uma forma especial de obscuridade. Se determinado passo da sentença é susceptível de duas interpretações diversas, não se sabe, ao certo, qual o pensamento do juiz."

Da leitura do referido acórdão resulta que o mesmo confirmou o acórdão recorrido que se havia pronunciado no sentido de que a dívida exequenda era certa, líquida e exigível.

Não pode, por isso, deferir-se a aclaração apresentada pela recorrente.

4. Termos em que se acorda em indeferir a requerida aclaração.

Custas do incidente pela recorrente fixando-se em 80 euros a taxa de justiça.

Lisboa, 15 de Maio de 2002. — *António Pimpão* (relator) — *Mendes Pimentel* — *Vitor Meira*.

Acórdão de 15 de Maio de 2002.

Assunto:

Poderes de cognição do STA. Incompetência em razão da hierarquia.

Doutrina que dimana da decisão:

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

II — Se o recurso versar matéria de direito e matéria de facto é aquela secção incompetente para dele conhecer, em razão da hierarquia, sendo, antes, para tanto, competente a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo - art. 42º, n.º 1, al. a), do ETAF.

Recurso n.º 26.377; Recorrente: Catarina Gonçalves Vagado; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Consº Dr. Alfredo Madureira.

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

Inconformada com o aliás douto despacho de indeferimento liminar proferido pelo M.mo Juiz do TT de 1ª Instância de Évora que, nos termos do disposto na alínea b) do n.º 1 do art.º 209º do CPPT, lhe rejeitou liminarmente a oposição deduzida contra execução fiscal n.º 0973-01/10042.0 que contra si corre termos na Repartição de Finanças de Reguengos de Monsaraz, para cobrança coerciva de esc. 3.637.885\$00, correspondentes a 18.145,69 euros, proveniente de dívidas ao Instituto de Emprego e Formação Profissional, dele interpôs recurso para este Supremo Tribunal Administrativo a oponente Catarina Gonçalves Vagado, nos autos convenientemente identificada.

Apresentou tempestivamente as respectivas alegações de recurso jurisdicional, formulando as pertinentes conclusões - cfr. fls. 40 a 43 -, que aqui se dão por integralmente reproduzidas para todos os efeitos legais.

Não foram apresentadas quaisquer contra alegações.

E o Ex.º Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal emitiu depois douto parecer suscitando a *questão prévia* da incompetência, em razão da hierarquia, nos termos do disposto nos arts. 21º, n.º 4, 32º, n.º 1, al. b), e 41º, n.º 1, al. a), do ETAF e

280º n.º 1 do CPPT por, em seu esclarecido entender, o presente recurso não versar exclusivamente matéria de direito.

Uma vez que, aduz, na conclusão 4ª das respectivas alegações a Recorrente invoca um facto que a sindicada sentença não fixou nem considerou para decidir como decidiu, a saber que, "... *com a notificação para pagar não foi notificada dos meios de defesa ao seu dispor...*".

Reclama, assim, decisão que, acolhendo o entendimento sufragado, declare a suscitada incompetência em razão da hierarquia.

Notificada a Recorrente para, querendo, se pronunciar - art.º 704º do CPC -, pelo requerimento de fls. 47 veio aos autos reiterar o entendimento de que o presente recurso versa exclusivamente matéria de direito e, para a hipótese de outro ser o entendimento deste Tribunal, requerer desde logo a remessa o Tribunal Central Administrativo.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir, em primeiro lugar e prejudicialmente; da arguida incompetência em razão da hierarquia.

Questão que, adiante-se desde já, não pode deixar de proceder.

Na verdade e como bem proficientemente evidencia o Ilustre Magistrado do Ministério Público, na apontada conclusão das suas alegações a Recorrente invoca um facto que não só foi dado por assente no impugnado despacho, como não serviu de fundamentação expressa ou tácita do sentido do decidido.

Porque assim, importa concluir que o presente recurso não versa efectiva e exclusivamente matéria de direito e que, por isso mesmo, procede integralmente a suscitada questão prévia da incompetência em razão da hierarquia desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo.

Já que, na verdade e nos termos das aplicáveis e invocadas disposições legais, é antes o Tribunal Central Administrativo, Secção de Contencioso Tributário, o hierarquicamente competente para dele conhecer.

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

Nos termos dos invocados arts. 32º, n.º 1, al. b), e 41, n.º 1, al. a), do ETAF e 280º, n.º 1, do CPPT, com referência ao art. 109º, n.º 2, daquele estatuto.

Acordam os Juizes desta Secção em julgar procedente a "*questão prévia*" suscitada pelo Ex.º Magistrado do Ministério Público e, conseqüentemente, declarar a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do objecto do presente recurso.

Indicando como competente, para tanto, a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, ao qual, após o eventual trânsito, haverão de ser remetidos os presentes autos face ao requerido a fl. 47.

Custas pelo Recorrente, fixando a taxa de justiça em 95 euros e a procuradoria em 40 %.

Lisboa, 15 de Maio de 2002. — *Alfredo Madureira* (relator) — *Branhão de Pinho* — *Vitor Meira*.

Acórdão de 15 de Maio de 2002.

Recurso nº 26 433; Recorrente: Espaço Atlântico — Formação Financeira, S. A.; recorrida: Fazenda Pública; Relator o Ex.^{mo} Juiz Cons^o Dr. Vítor Meira.

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

“Espaço Atlântico — Formação Financeira, S.A.”, inconformada com o acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo que lhe indeferiu o pedido de reenvio prejudicial e negou provimento ao recurso que interpusera, veio requerer a reforma desse acórdão decidindo-se a suspensão da instância e o reenvio oportunamente solicitado. Formulou as seguintes conclusões:

1^a - O Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 31 de Outubro de 2001, cuja reforma aqui se requer, indeferiu o reenvio prejudicial legalmente requerido, não suspendendo em consequência a instância, e decidiu de mérito da questão, negando provimento ao recurso apresentado.

2^a - Sucede que o douto Acórdão padece de um manifesto lapso na qualificação jurídica dos factos, já que dos mesmos resulta inequivocamente a obrigatoriedade do reenvio prejudicial, à luz do art. 234.º do Tratado de Roma.

3^a - Efectivamente, tal norma prescreve que, sempre que uma questão sobre a interpretação do Tratado de Roma seja suscitada em processo pendente perante um órgão jurisdicional cujas decisões não sejam susceptíveis de recurso judicial previsto no direito interno, esse órgão é obrigado a submeter a questão ao Tribunal de Justiça.

4^a - É incontroverso que, no caso vertente, o douto Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo não é susceptível de recurso judicial previsto no direito interno, quanto ao mérito da questão.

5^a - E, igualmente, evidente que uma questão de interpretação do Direito Comunitário, nomeadamente do Tratado de Roma, foi suscitada perante este Alto Tribunal.

6^a - No entanto, e quanto a este segundo requisito, entendeu erradamente o douto Acórdão que o mesmo não se encontrava preenchido no caso vertente, recorrendo a diversos argumentos.

7^a - Entendeu o douto Acórdão que a recorrente não especificou qual ou quais as normas violadas.

8^a - Ora a recorrente invocou a violação da norma constante do art. 10.º do Tratado de Roma.

9^a - Considerou ainda o douto Acórdão que a norma constante do art. 10.º do Tratado de Roma nada tem a ver com o princípio da efectividade do direito comunitário nem com a questão controvertida.

10^a - Ora, como resulta de jurisprudência constante do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias, a norma constante do art. 10.º é, não só relevante para esta questão, como é mesmo a norma a partir da qual se desenvolveu o princípio da efectividade.

11^a - Argumentou, ademais, o douto Acórdão que a referência aos princípios do direito comunitário não basta para que se solicite a intervenção do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias em sede de reenvio prejudicial.

12^a - Mas, para além do facto de a questão prejudicial cuja colocação foi requerida abranger também a interpretação do art. 10.º do Tratado

de Roma, a verdade é que a questão de interpretação do Tratado pode incidir sobre princípios gerais de direito, que são considerados pelo TJCE e por toda a doutrina como fazendo parte integrante do direito comunitário.

13^a - A solução propugnada no douto Acórdão, a ser mantida, iria contra a razão de ser do art. 234.º do Tratado de Roma.

14^a - Resulta evidente do exposto que ocorreu um manifesto lapso na qualificação jurídica dos factos: desde logo, a norma constante do art. 10.º do Tratado de Roma é relevante para efeitos da interpretação do princípio da efectividade e foi invocada pela recorrente.

15^a - Por outro lado, podem (devem, no que diz respeito aos tribunais superiores) ser colocadas questões em sede de reenvio prejudicial sobre princípios fundamentais do direito comunitário, nomeadamente quanto ao princípio da efectividade.

16^a - Daqui resulta, segundo o art. 234.º do Tratado de Roma, a obrigatoriedade do reenvio da questão prejudicial.

17^a - Sucede que, essa consequência não foi retirada pelo douto Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo pois qualificou erradamente a norma e o princípio referidos, considerando-os não susceptíveis de reenvio.

18^a - Tal norma e tal princípio são, aqui, os factos que compõem a hipótese normativa à qual se segue a estatuição da necessidade do reenvio.

19^a - Por outro lado, e adicionalmente, este Alto Tribunal decidiu desconsiderar o princípio da efectividade como fazendo parte da doutrina perfilhada pelo TJCE, mantendo apenas o princípio da equivalência.

20^a - O douto Acórdão cuja reforma aqui se requer retira consequências dessa “eliminação”: ao debruçar-se sobre o mérito da causa, responde apenas à questão de saber se os prazos vigentes, dentro dos quais é possível impugnar a liquidação de emolumentos, respeitam o princípio da equivalência, não se chegando a pronunciar quanto à questão de saber se tais prazos respeitam ou não o princípio da efectividade.

21^a - Isto é: no douto Acórdão cuja nulidade aqui se sustenta resolve-se uma questão que não é controvertida e omite-se a resolução da questão fundamental em litígio, da qual depende a possibilidade de defesa dos direitos da recorrente.

22^a - Desta omissão resulta, obviamente, a nulidade da sentença.

23^a - Não sendo sustentável a afirmação que esta omissão se refere apenas a um dos argumentos expostos pela recorrente para fundamentar a invalidade dos prazos -apontados: a contrariedade face ao princípio da efectividade é a questão fundamental da controvérsia relativa a esses prazos.

24^a - O Supremo Tribunal Administrativo não poderá resolver esta questão, face ao art. 234º do Tratado de Roma, sem antes reenviar para o TJCE.

Pelo Ex.^{mo} Magistrado do Ministério Público neste Supremo Tribunal Administrativo foi emitido parecer no sentido do indeferimento da reforma do acórdão reclamado porquanto:

- quanto às conclusões 1^a a 18^a porque o indeferimento do pedido de reenvio prejudicial não se deveu a lapso na qualificação jurídica dos factos mas a erro de julgamento, já que, conforme o seu parecer, deveria ter-se procedido a tal reenvio;

- quanto às conclusões 19^a e seguintes porque não ocorreu qualquer omissão de pronúncia por o tribunal ter conhecido de forma explícita a questão do “princípio da efectividade do direito comunitário”.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

São de duas ordens as questões que vêm suscitadas. Nas primeiras 18 pede a recorrente a reforma do acórdão atribuindo-lhe manifesto lapso na qualificação jurídica dos factos por não ter efectuado o reenvio pedido. Nas restantes invoca omissão de pronúncia por o acórdão se não ter pronunciado sobre se os prazos vigentes respeitavam ou não o princípio da efectividade.

Para haver lugar a reforma do acórdão nos termos do artigo 669.º n.º 2, al. a), do Código de Processo Civil, seria necessário, como a recorrente refere, que se verificasse manifesto lapso na determinação da norma aplicável ou na qualificação jurídica dos factos, o que não acontece, porquanto, resulta claro do acórdão que o Tribunal considerou não ocorrer violação nem do princípio da equivalência nem do da efectividade. Este último, cuja apreciação a recorrente questiona, respeita à compatibilidade do direito comunitário com a fixação de prazos razoáveis de recurso sob pena de caducidade, tendo em vista quer o interesse do contribuinte quer o da administração. Ora o acórdão transcreveu acórdãos do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias que apreciaram tal princípio e manifestou a sua concordância com a apreciação que neles se fez do mesmo. E entendeu, embora a recorrente não concorde com tal entendimento, que se não justificava o reenvio prejudicial. Pode tratar-se de entendimento controverso com o qual a recorrente esteja em desacordo, podendo até considerar haver erro de julgamento, mas não poderá dizer que há um lapso manifesto do Tribunal na determinação da norma aplicável ou na qualificação jurídica dos factos quanto ao prazo de impugnação. Refira-se, aliás, que esta questão tem sido julgada em vários outros acórdãos deste Supremo Tribunal Administrativo em sentido idêntico.

Quanto à invocada omissão de pronúncia por parte do acórdão também ela não ocorre pois nele aprecia-se a compatibilidade do prazo com o direito comunitário. Poderia o acórdão ter referido outros prazos do direito nacional para pedir a devolução das quantias pagas mas tal questão não foi suscitada e o que se considerou foi que o prazo de impugnação não violava aquele direito. Não se verifica por isso qualquer omissão de pronúncia geradora de nulidade, não havendo razão para proceder ao reenvio pretendido.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência neste Supremo Tribunal Administrativo, em indeferir a reclamação.

Custas pela recorrente, fixando em 100 euros a taxa de justiça.

Lisboa, 15 de Maio de 2002. — *Vitor Meira* (relator) — *António Pimão* — *Benjamim Rodrigues*.

Acórdão de 15 de Maio de 2002.

Assunto:

Impugnação. Imposto de sisa. Caducidade do direito de liquidação. Constitucionalidade do art. 4.º do DL n.º154/91, de 23/4.

Doutrina que dimana da decisão:

- I — O prazo de caducidade do direito do Estado de liquidar o imposto de sisa é de 10 anos, nos termos do art. 92.º do CIMSISD, na redacção do DL n.º119/94, de 7/5.*
II — O art. 4.º do DL n.º154/91, de 23/4, não é inconstitucional.

Recurso n.º 26.481; Recorrente: IMOBILAR — Imobiliária, L.da; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.ºmº Juiz Conselheiro Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. **IMOBILAR — IMOBILIÁRIA, L.da**, com sede na Avenida Pe. Júlio Fragata, 112, Sala 4, BRAGA, impugnou judicialmente a liquidação de sisa e imposto de selo que lhe foi liquidada pela Repartição de Finanças de Braga, com base na permuta de bens imobiliários.

Alegou caducidade do direito de impugnar.

O M.ºmº Juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Braga julgou a impugnação improcedente.

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

I. O art. 4.º do DL n.º 154/91, de 23/4, não respeitou os limites impostos pelo art. 3.º da Lei n.º 37/90, de 10/8.

II. Ao introduzir no CPT a norma do art. 4.º sem estar para tal autorizado pela Assembleia da República o Governo legislou sobre matéria da reserva (relativa) de competência desta.

III. A norma do citado art. 4.º enferma, portanto, de inconstitucionalidade formal, orgânica e material.

IV. Com a entrada em vigor do CPT e consequente revogação (expressa) de toda a legislação em contrário, o prazo de prescrição das obrigações tributárias e de caducidade do direito à liquidação de impostos passou a ser de 10 e 5 anos, respectivamente.

V. Tendo o facto tributário ocorrido em 1992, quando em 1999 a recorrente foi notificada da liquidação da sisa já havia caducado o direito à sua liquidação.

Não houve contra-alegações.

Neste STA o EPGA emitiu duto parecer sustentando que o recurso merece provimento.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

2.1. A liquidação refere-se a um contrato de permuta celebrado entre a impugnante e terceiros em 29/9/92.

2.2. A liquidação foi notificada à impugnante em 23/2/99.

3. Está em causa a constitucionalidade do art. 4.º do DL n.º 154/91, de 23/4.

Dispõe o citado normativo:

“Os novos prazos de caducidade e prescrição só serão aplicáveis à sisa e ao imposto sobre as sucessões e doações após introdução no respectivo código das normas necessárias de adaptação.”

A recorrente vê aqui uma inconstitucionalidade, face ao disposto no art. 3.º da Lei n.º 37/90, de 10/8 (que é a lei de autorização legislativa).

Dispõe o citado n.º 3 que serão “fixados prazos gerais de 10 anos para a prescrição das obrigações tributárias e de 5 anos para a caducidade da liquidação de impostos”.

Será que a norma em causa sofre da alegada inconstitucionalidade? Entendemos que não.

O que a autorização legislativa prevê é a possibilidade do legislador (Governo) fixar, para o comum dos impostos, um determinado prazo para a sua caducidade.

Como é sabido o CPCI (que aquele CPT veio substituir) não continha uma norma que fixasse prazos de caducidade do direito do Estado à liquidação dos impostos.

Eram os vários Códigos (CIC, CIP, CIMV, CCI, etc.) que fixavam esses prazos.

Por norma, cinco anos.

Mas com uma excepção: a sisa e o imposto sobre sucessões e doações, onde o prazo de caducidade era de 20 anos.

Havia pois já um prazo de caducidade do direito do Estado à liquidação dos impostos.

Ora, se o Governo não tivesse usado da faculdade prevista naquela lei, e o pedido de autorização expirasse, o que acontecia era que se manteriam os prazos fixados nos vários Códigos, sem que daí se pudesse ver qualquer inconstitucionalidade.

De onde decorre igualmente que não se possa ver qualquer inconstitucionalidade no facto de o Governo excepcionar tais impostos (sisa e imposto sobre as sucessões e doações) da regra geral dos cinco anos, que acabou por prevalecer no CPT, para o comum dos impostos.

Excepção que se manteve em diploma legal posterior.

Na verdade, acabou por ser fixado posteriormente, um prazo para a caducidade da sisa e do imposto sobre as sucessões e doações diverso daquele prazo geral, por mais dilatado — 10 anos (vide DL n.º 119/94, de 7/5).

Tem pois razão, na nossa óptica, o M.º Juiz quando diz que o referido art. 4.º não extravasa o sentido da lei de autorização.

Creemos assim não poder lobrigar no diploma em crise qualquer sinal de inconstitucionalidade.

Está pois em vigor o prazo fixado no art. 92.º do CMSISSD na redacção do DL n.º 119/94, de 7/5, que fixa em 10 anos o prazo de caducidade do direito do Estado à liquidação do imposto em causa.

A decisão recorrida não merece censura.

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

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

Lisboa, 15 de Maio de 2002. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Fonseca Limão* — *Benjamim Rodrigues*.

Acórdão de 15 de Maio de 2002.

Assunto:

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

Doutrina que dimana da decisão:

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

2 — *Não releva, para efeitos da determinação da competência, saber se, para decidir a questão de direito tal como o tribunal ad quem a entende, vai ou não ser efectivamente necessário alterar a matéria de facto fixada na decisão recorrida, pois é ao tribunal que vier a ser julgado competente que cabe decidir o que releva ou não para a decisão.*

3 — *Afirmando o recorrente, nas alegações e conclusões do recurso jurisdicional, factos que não foram dados como provados na decisão recorrida, o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito.*

Recurso n.º 26 488. Recorrente: Francisco Pereira Godinho; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Juiz Cons.º Dr. Jorge de Sousa;

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 - FRANCISCO PEREIRA GODINHO, em 21-2-2000, deduziu oposição à execução fiscal que contra si foi instaurada na 1.ª Repartição de Finanças do Seixal.

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

Inconformado, o oponente interpôs recurso para este Supremo Tribunal Administrativo, «*declarando já a sua intenção de alegar*».

O requerimento de interposição de recurso foi apresentado em 30-5-2001.

Admitido o recurso, foi o processo remetido a este Supremo Tribunal Administrativo, sem que tivessem sido juntas alegações.

Neste Supremo Tribunal Administrativo, a Excelentíssima Procuradora-Geral-Adjunta suscitou a questão prévia da deserção do recurso, por falta de alegações, por o C.P.P.T. não conter norma que permita alegar no Tribunal de recurso e as alegações não terem sido apresentadas no prazo de 15 dias, contado da notificação do despacho que admitiu o recurso.

Na sequência de notificação, o recorrente fez prova de que foram apresentadas tempestivamente as alegações do recurso.

Por isso, não há fundamento para declarar a deserção do recurso.

2 - Nas suas alegações, o recorrente apresenta as seguintes conclusões:

1. *O ora recorrente pagou o valor do imposto em sede de IVA, resultante do apuramento realizado referente ao ano de 94.*

2. *Tendo posteriormente tomado conhecimento que corria termos na competente repartição de finanças um processo de execução fiscal movido contra si.*

3. *Processo esse que tinha como base uma hipotética dívida de IVA referente ao exercício fiscal de 94.*

4. Deste modo o referido processo tinha como base um tributo já pago.

5. Ocorrendo assim uma duplicação de colecta.

6. Sendo este um dos fundamentos possíveis para poder deduzir-se a respectiva oposição.

7. É, de realçar que o aviso-citação que comunicava ao recorrente o processo executivo por dívida de IVA, referente ao ano de 94.

8. Lhe facultava a possibilidade no prazo de 30 (trinta) dias poder "deduzir oposição, requerer o pagamento de prestações ou a dação em pagamento".

9. O que o recorrente cumpriu deduzindo oposição.

10. Assim mais não fez do que recorrer a um meio proposto pela própria Administração Fiscal.

11. Não se entendendo que mais tarde esse mesmo meio venha a ser considerado inválido.

A Excelentíssima Procuradora-Geral-Adjunta emitiu douto parecer no sentido de este Supremo Tribunal Administrativo ser hierarquicamente incompetente, em razão da hierarquia, para o conhecimento do recurso, por o recorrente invocar nas conclusões das suas alegações factos que não foram dados como provados na decisão recorrida, designadamente que a execução fiscal tem por base um tributo já pago.

Notificadas as partes para se pronunciarem sobre esta questão, nada vieram dizer.

Corridos os vistos legais, nada obsta à decisão,

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

1. Na Repartição de Finanças do Seixal foi instaurada execução contra o oponente para pagamento da quantia de esc. 618.886\$00.

2. A quantia exequenda diz respeito a Imposto sobre o Valor Acrescentado do ano de 1994 - 326.880.00 - e juros compensatórios.

3. O imposto em causa foi apurado pelos serviços de inspecção tributária, por ter sido considerado que o contribuinte não tinha direito à dedução prevista no art.º 19 do CIVA.

4. O oponente foi citado, por via postal, em 17.1.2000.

5. A oposição foi deduzida em 21.2.2000.

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

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

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

Em consonância com esta norma, o art. 167.º do C.P.T. (1) prescreve que das decisões dos tribunais tributários de 1ª instância cabe recurso para o Tribunal Tributário de 2.ª Instância (hoje, para a Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, por força

(1) Em vigor no momento da interposição de recurso, antes da entrada em vigor do art. 12.º da Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho.

do preceituado no art. 109.º, n.º 2, do E.T.A.F.), salvo se a matéria do mesmo for exclusivamente de direito, caso em que cabe recurso para a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.

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

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

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

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

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

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

6 - No caso dos autos, como bem refere a Excelentíssima Procuradora-Geral-Adjunta, o recorrente defende no presente recurso que o processo de execução fiscal a que respeita a oposição tem por base um imposto já pago (conclusão 4.ª).

Na sentença recorrida não se dá como provado que o imposto que se pretende li cobrar naquele processo de execução fiscal já esteja pago.

Assim, independentemente da necessidade de apuramento de tais factos para decisão do recurso, tem de entender-se que o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito, pelo que o Supremo Tribunal Administrativo é hierarquicamente incompetente para o conhecimento do recurso, cabendo a competência para o conhecimento do mesmo à Secção de Contencioso Tributário do Tri-

bunal Central Administrativo - artigos 32.º, n.º 1, alínea b), e 41.º, n.º 1, alínea a), do ETAF e artigo 280.º, n.º 1, do C.P.P.T.

Termos em que se acorda em declarar este Supremo Tribunal Administrativo incompetente em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso indicando-se, nos termos do art. 18.º, n.º 3, do C.P.P.T., como Tribunal que se considera competente o Tribunal Central Administrativo (Secção de Contencioso Tributário), para o qual a recorrente poderá requerer a remessa do processo, de harmonia com o preceituado no n.º 2 do mesmo artigo.

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

Lisboa, 15 de Maio de 2002. — Jorge de Sousa (relator) — Brandão de Pinho — Vítor Meira.

Acórdão de 15 de Maio de 2002.

Assunto:

Questão de facto. Incompetência hierárquica.

Doutrina que dimana da decisão:

Se no recurso interposto de decisão do tribunal tributário de 1ª instância se incluírem questões de facto de que aquele não haja conhecido, é o Supremo Tribunal Administrativo incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso, cabendo tal competência ao Tribunal Central Administrativo (2.ª Secção).

Recurso: 26 521; Recorrente: CASO-Centro de Abate de Suínos do Oeste, L.da; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Juiz Cons.º Dr. Vítor Meira.

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

”CASO - Centro de Abate de Suínos do Oeste, Lda.” deduziu oposição à execução que contra si fora instaurada para cobrança de taxas devidas ao IROMA.

Por sentença do M.º Juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa foi a oposição julgada parcialmente procedente.

Inconformado com o decidido recorreu o oponente para este Supremo Tribunal Administrativo, formulando as seguintes conclusões:

1º - As ”taxas” de comercialização eram verdadeiros impostos sobre o fluxo de negócios, já que incidentes sobre cada quilograma de carcaças abatidas (artigo 2º do D.L. n.º 343/86 de 09/10).

2º - Conforme consta do artigo 1º do diploma atrás citado, a ”taxa”/imposto incidia tanto sobre produtos nacionais como importados.

3º - Citando o acórdão do TCA que se junta por não publicado (e que se encontra sob recurso): ”As verbas arrecadadas em virtude da aplicação das taxas de combate à peste suína africana e à doença

dos ruminantes destinavam-se a fornecer os meios financeiros visando o programa de luta contra as citadas doenças no território nacional e ao pagamento de compensações aos produtores nacionais pelo abate compulsivo dos animais doentes ou suspeitos.”

4º - Quem preocupado com a qualidade do produto, com a salubridade pública, optava por importar carcaças do espaço europeu era à entrada do produto no território nacional presenteado com o pagamento de uma taxa, que servia ”in casu” para compensar o abate compulsivo em território nacional do mesmo animal que estava a ser importado. E enquanto que o produtor nacional paga a taxa e é depois compensado por portas travessas, o importador diligente, pagava a taxa e nada recebia.

5º - Tal como o TJCE concluiu no Acórdão de 4.4.1968 o artº 95º tem por função ”tanto em virtude da precisão do seu primeiro parágrafo como pela generalidade dos termos do segundo parágrafo, concorrer para o estabelecimento de um mercado comum.”

6º - Diz no seguimento João Mota de Campos: E isto quer eliminando todas as discriminações fiscais susceptíveis de entravar a livre circulação das mercadorias quer garantindo o jogo normal da concorrência entre produtos nacionais e produtos importados, mediante a instauração de uma neutralidade perfeita dos impostos internos sobre as duas categorias de produtos.”

7º - No caso em análise, é flagrante a distorção à livre concorrência, já que todos pagavam ”taxa” de abate mas uns, os nacionais, eram ressarcidos dessa despesa, outros, os importados não. O que de forma raias singela significa, que na prática uns eram tributados mais pesadamente que outros.

8º - Nestas condições, conjugando a aplicabilidade directa e o primado do direito comunitário, se uma imposição interna deve ser considerada incompatível com o artº 95º do Tratado da CE, por reunir em si os pressupostos de um encargo e efeito equivalente ao imposto aduaneiro, a lei interna que preveja essa imposição não deve ser aplicada e, nesse caso, os particulares não se acham sujeitos a ela. Não estando obrigados, por isso a pagar tal imposição.

A Fazenda Pública contra-alegou no sentido da improcedência do recurso.

Pelo Ex.º Magistrado do Ministério Público foi emitido parecer no sentido da incompetência hierárquica do Tribunal para conhecer do recurso por este não versar exclusivamente matéria de direito.

Ouida a recorrente sobre tal questão nada disse.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

A sentença recorrida considerou provados os seguintes factos:

1 - a oponente procedeu, durante o mês de MAI93, ao abate de gado suíno destinado ao consumo público;

2 - por essa actividade o IROMA liquidou à oponente 9.998.236\$40 de taxa de comercialização prevista no DL 343/86, e 6.549.571\$60 da taxa de peste suína prevista nos DL 44158 e 19/79;

3 - não tendo essas taxas sido pagas foi instaurada execução fiscal contra a oponente para a sua cobrança coerciva.

Logra prioridade de apreciação a questão prévia suscitada.

Nos termos dos artigos 167º do Código de Processo Tributário e 32, n.º 1, alínea b), do ETAF este Supremo Tribunal apenas conhece dos recursos dos tribunais tributários de 1ª instância com exclusivo fundamento em matéria de direito. Conforme este Tribunal tem vindo a decidir em inúmeros acórdãos, na esteira do ensinamento do Prof.

Manuel de Andrade de que a competência se fere 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 ara a decisão do recurso por a questão da competência ter de ser previamente resolvida.

Nas alegações da recorrente e respectivas conclusões que acima se transcreveram sustenta a recorrente, como refere o Ministério Público, que:

- quem optava por importar carcaças do espaço europeu pagava à entrada o produto no território nacional uma taxa que servia, "in casu", para compensar abate compulsivo em território nacional do mesmo animal importado;

- o produtor nacional pagava a taxa e era depois compensado por portas e travessas, enquanto o importador diligente pagava a taxa e nada recebia.

Como facilmente se alcança da leitura da factualidade fixada na sentença que se transcreveu, dela não constam tais factos como provados. De onde terá de concluir-se que o recurso não versa exclusivamente matéria de direito, o que determina a incompetência hierárquica do Tribunal para dele conhecer.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência em declarar este Supremo Tribunal Administrativo incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso, cabendo tal competência ao Tribunal Central Administrativo (2ª Secção).

Custas pela recorrente, fixando em 80 euros a taxa de justiça e em 40% a procuradoria.

Lisboa, 15 de Maio de 2002. — *Vitor Meira* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Benjamim Rodrigues*.

Acórdão de 15 de Maio de 2002.

Assunto:

Nulidades de sentença. Omissão de pronúncia. IRS. Comissão de Revisão do lucro tributável. Pressupostos ou Fundamentos. Arts. 84º e 136º do CPT e 38º do CIRS.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *A sentença é nula - omissão de pronúncia - quando deixe de apreciar questões que devesse conhecer - artº 668º n.º 1, do CPCivil e 144º, n.º 1 do CPT.*
- 2 — *Tal nulidade está em correspondência directa com o dever imposto ao Juiz, artº 660º, n.º 2 do CPCivil de resolver todas as questões que tiverem sido submetidas à sua apreciação, tendo apenas como limite a sua prejudicialidade por virtude da solução dada a outras, por tal modo que é a infracção a esse dever que concretiza adita nulidade.*
- 3 — *De entre os fundamentos ou pressupostos, para aplicação de métodos indiciários, na determinação do lucro tributável, previstos no artº 38º do CIRS, pelo menos aqueles*

que se consubstanciam na análise de questões técnicas para cuja apreciação está vocacionada a Comissão de Revisão - e particularmente o constante da parte final do seu n.º 1, al. d) - devem, no domínio de vigência do CPT, ser objecto, de imediato, não de impugnação judicial directa da liquidação mas de reclamação prévia para a mesma Comissão.

Recurso n.º 26 664. Recorrente: Adelino Pinto Albuquerque; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do STA:

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto por ADELINO PINTO ALBUQUERQUE da sentença do TT de 1.ª instância de Viseu, proferida em 01/06/01, que indeferiu liminarmente a impugnação judicial pelo mesmo deduzida contra a liquidação de IRS do ano de 1994.

Fundamentou-se a decisão, em que, estando em causa a quantificação da matéria colectável, a impugnação deduzida tinha de ser precedida de reclamação para a Comissão de Revisão - artº 84º, n.º 3, e 136º, n.º 1, do CPT - pelo que, não o tendo sido, aquela se tornou caso decidido ou resolvido, "ficando precluída a possibilidade de impugnação judicial da liquidação com tal base".

O recorrente formulou as seguintes conclusões:

"a) A escrita comercial e fiscal e consequentemente, os documentos gozam da presunção de verdade (Art.º 78º do CP);

b) A avaliação por métodos indirectos, só pode ser efectuada, quando esgotada a via directa (Arts. 38º do CIRS e 51º, n.º 2 do CIRC e 84º do CIVA);

c) Consequentemente, atacado o único pressuposto da administração fiscal "amostra" - que pretexta a impossibilidade da determinação e comprovação da avaliação directa e não se pronunciando a sentença existe a respectiva nulidade — Artº 125º, n.º 1, do CPPT."

O Ex.º Magistrado do MP emitiu parecer no sentido do provimento do recurso, uma vez que, na petição, o impugnante pôs também em causa a legalidade do recurso, pela AF, a métodos indiciários, que não apenas os critérios de quantificação da matéria tributável e só neste último caso é indispensável a reclamação, como dispõem os arts. 84º, n.ºs 1 e 3, e 136º, n.º 1, do CPT, isto por "a Comissão de Revisão estar concebida como um órgão vocacionado para resolver questões de índole técnica, relativas à quantificação da matéria colectável mas não para apreciar questões de direito, respeitantes à concorrência dos pressupostos para aplicação de métodos indiciários".

E, corridos os vistos legais, nada obsta à decisão, remetendo-se para a matéria de facto fixada na instância.

Há que apreciar, em primeiro lugar, as invocadas nulidades por omissão de pronúncia.

Nos termos dos arts. 668º, n.º 1, al. d), do CPCivil e 144º, n.º 1, do CPT - aplicável à altura da prolação da sentença - a decisão é nula, nomeadamente, quando o juiz deixe de pronunciar-se sobre questão que devesse apreciar, o que está em correspondência directa com o dever que lhe é imposto - cfr. artº 660º, n.º 2 daquele primeiro diploma legal - de resolver todas as questões que tiverem sido submetidas à sua apreciação, exceptuadas apenas aquelas cuja decisão

esteja prejudicada pela solução dada a outras, por tal modo que é a omissão ou infracção a esse dever que concretiza a dita nulidade.

Cfr. Alberto dos Reis, *Anotado*, vol. V, pág.143.

No caso e segundo alega a recorrente, consistiria a nulidade em que, "atacado o único pressuposto da Administração Fiscal "amostra" - que pretenda a impossibilidade da determinação e comprovação da avaliação directa" - e, "de igual modo", atacada a falta ou ausência de fundamentação da "amostra", a sentença não se pronunciou sobre o ponto.

Mas a asserção não é correcta.

Na verdade, o despacho recorrido, face ao articulado na petição, entendeu expressamente que tal tinha a ver com o erro na quantificação da matéria colectável, não podendo dele conhecer-se, à mínima da respectiva reclamação prévia para a Comissão de Revisão.

Pelo que se pronunciou sobre a questão, ainda que, porventura, tenha cometido erro de julgamento.

Mas omissão de pronúncia, como vício formal, de limites da decisão, é que não cometeu.

Quanto ao mais:

Nos termos do artº 84º, n.º 1, do CPT, da decisão que fixe a matéria colectável, com fundamento na sua errónea quantificação, cabe reclamação para a Comissão de Revisão, a qual seu n.º 3 - é condição da impugnação judicial com o mesmo fundamento.

E de igual modo dispõe o artº 136º, n.º 1.

Assim, só aquele fundamento - que não outros vícios - implica a necessidade da predita reclamação prévia.

Cfr. o recente Ac. do STA, de 13/03/02, Rec. 26.276.

O que bem se compreende se se atentar em que tal comissão é constituída por técnicos, como tal habilitados para decidir questões técnicas relativas à quantificação da matéria colectável.

Ora, o recorrente alegou que "a sua escrita comercial cumpre com todos os requisitos formais e substanciais, para se proceder ao apuramento do rendimento colectável/volume de negócios, com base na contabilidade", pelo que se não justificava "a amostragem", efectuada pela AF, até pelo seu carácter subjectivo" deixando assim, a tributação "de ser estabelecida, à partida, de acordo com o rendimento real, efectivo, para passar para o rendimento presumido".

O artº 38º do CIRS regula a "aplicação de métodos indiciários", fixando os respectivos pressupostos.

Explicitando, na 2.ª parte da al. d), para tal, a existência de "indícios seguros de que a contabilidade ou os livros de registo não refletem a exacta situação patrimonial e o resultado efectivamente obtido".

Ora, no respectivo relatório - cfr. fls. 23 - a AF justifica a aplicação de tais métodos por as receitas respectivas terem sido apoiadas, principalmente, em apuros diários, através de mapas, quando, dada a natureza da actividade exercida, havia necessidade de discriminar as compras de café e de barris de cerveja, das restantes mercadorias, sem inclusão do tabaco e efectuar amostragens às margens praticadas da mesma mercadoria.

Ou seja, aquele fundamento legal está umbilicalmente ligado a tal situação, sendo dela indissociável.

Ou de outro modo; a existência de tais indícios constitui também uma questão técnica, para que os membros da Comissão de Revisão estão particularmente aptos a responder, não se tratando, pois, de uma questão jurídica mas meramente técnica.

Assim é a questão de saber se, "dada a natureza da actividade exercida", podiam, as receitas ser "apoiadas principalmente, em apuros diários, através de mapas" ou, no caso negativo, haveria lugar à apon-tada discriminação e amostragem para cálculo ou determinação do lucro tributável.

Pelo que, também, no caso, havia lugar à intervenção da Comissão de Revisão e, consequentemente, à predita reclamação prévia.

Aliás, o que parece seguro no que se refere ao predito fundamento da aplicação de métodos indiciários, poderia, até, à época, sustentar-se em relação a todos os previstos no referido artº 38º do CIRS.

Na verdade, sendo hoje os mesmos os ditos fundamentos, é inquestionável, face aos arts. 117º do CPPT e 81º da LGT, a intervenção da Comissão tanto no caso de erro na quantificação da matéria tributável como nos pressupostos de aplicação de métodos indirectos.

E, não havendo dúvidas de que, ao caso concreto, não são aplicáveis tais diplomas, isso não pode deixar de constituir valioso subsídio interpretativo na decisão da concreta questão que ora nos ocupa.

Assim e concluindo: de entre os fundamentos ou pressupostos para aplicação de métodos indiciários, na determinação do lucro tributável, previstos naquele artº 38º, pelo menos aqueles que se consubstanciam na análise de questões técnicas para cuja apreciação está vocacionada a Comissão de revisão - e, particularmente, o constante da parte final do seu n.º 1, al. d)-, devem, no domínio da vigência do CPT, ser objecto, de imediato, não de impugnação judicial directa da liquidação mas de reclamação prévia para a mesma comissão.

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

Custas pelo recorrente, com procuradoria de 50%.

Lisboa, 15 de Maio de 2002. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *António Pimpão*.

Acórdão de 15 de Maio de 2002.

Assunto:

Poderes de cognição do STA. Incompetência em razão da hierarquia.

Doutrina que dimana da decisão:

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

Recurso n.º 26 749. Recorrente: Sofia Maria Lúvia Street Braamcamp Lobo de Vasconcelos; Recorrido: Subdirector-Geral dos Impostos; Relator: Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Alfredo Madureira.

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

Inconformada com a sentença proferida pelo TT de 1ª Instância de Lisboa, 4º Juízo, 2ª Secção, que lhe negou provimento ao recurso que interpusera da decisão do Subdirector-Geral dos Impostos que manteve o antes decidido indeferimento de pedido de restituição de importâncias que antes e voluntariamente liquidara referentes a imposto complementar e juros e assim manteve o administrativamente decidido, dela interpôs recurso para este Supremo Tribunal Administrativo a Recorrente Sofia Maria Lúvia Street Braamcamp Lobo de Vasconcelos, nos autos convenientemente identificada.

Apresentou tempestivamente as respectivas alegações de recurso jurisdicional, formulando as pertinentes conclusões - cfr. fls. 137 a 149 -, que aqui se dão por integralmente reproduzidas para todos os efeitos legais.

Também em tempo processualmente útil contra alegou o Recorrido sustentando a bondade e acerto jurídicos da impugnada sentença, cuja confirmação, a final, reclama.

E o Ex.º Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal emitiu depois douto parecer suscitando a questão prévia da incompetência, em razão da hierarquia, nos termos do disposto nos arts. 21º, n.º 4, 32º, n.º 1, al. b), e 41, n.º 1, al. a), do ETAF por, em seu esclarecido entender, o presente recurso não versar exclusivamente matéria de direito. Uma vez que, aduz, nas conclusões II e IV, 3, al. b) das respectivas alegações a Recorrente invoca factos que a sindicada sentença não estabeleceu no probatório elencado sob as alíneas A) a H) (cfr. fls. 119 e 120 dos autos).

Reclama, assim, decisão que, acolhendo o entendimento sufragado, declare a suscitada incompetência em razão da hierarquia, de acordo com o disposto nos arts 21º, n.º 4, 32º, n.º 1, al. b), 39º e 41º, n.º 1, al. a), todos do ETAF.

Notificada a Recorrente para, querendo, se pronunciar - art.º 704º do CPC -, veio aos autos dizer que apesar de “*ter a Recorrente afirmado aquilo que se refere a fls. 164 e 165.*”, “nunca ninguém pôs em causa tal afirmação, e que a referência ao Ofício Circular da DGI n.º 6001, “*nada tem a ver com a matéria de facto.*”

Mediante requerimento e por despacho interlocutório do relator - cfr. fls. 186 e 187 -, agora transitado já, foram julgados habilitados para com eles prosseguir o presente recurso os seus únicos e universais herdeiros da, entretanto, falecida Recorrente, Sofia Maria Lúvia, os identificados a fls. 186.

E, ouvidos estes sobre a dita questão prévia, pronunciaram-se no sentido antes sufragado, isto é pela sua improcedência.

Colhidos depois os vistos legais, cumpre decidir, em primeiro lugar e prejudicialmente, da arguida incompetência em razão da hierarquia.

Questão que, adiante-se desde já, não pode deixar de proceder.

Na verdade e como bem proficientemente evidencia o Ilustre Magistrado do Ministério Público e a Recorrente, em boa verdade e em sede factual aceita, nas apontadas conclusões das suas alegações, invoca factos que o M.º Juiz recorrido não levou ao probatório da sindicada sentença.

Alega, com efeito e além do mais, ao arrepio da factualidade fixada - cfr. fls. 119 e 120, alíneas A) a H) - que “*II - Procedeu ao pagamento do Imposto Complementar em causa perspectivando que, de acordo com o Plano Mateus (Dec.-Lei n.º 124/96, de 10.08), beneficiava do não pagamento dos juros moratórios e de não pagamento de parte dos juros compensatórios.*”

Fez esse pagamento sob reserva repetidamente expressa de lhe serem restituídas as importâncias pagas no caso de vir a ser judicialmente decidido que era insubsistente a dívida fiscal em causa.”

E que “*IV, 3, al. b), Segundo o Ofício Circular da Direcção-Geral dos Impostos, n.º 6001, de 28.1.99, qualquer dívida prescrita que ainda se não encontre em fase de execução não deverá ser liquidada e, se o for, deverá ser anulada.*”

Porque assim, importa concluir que o presente recurso não versa efectiva e exclusivamente matéria de direito e que, por isso mesmo, procede integralmente a suscitada questão prévia da incompetência em razão da hierarquia desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo,

Já que, na verdade e nos termos das aplicáveis e invocadas disposições legais, é antes o Tribunal Central Administrativo, Secção de Contencioso Tributário, o hierarquicamente competente para dele conhecer.

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

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

Custas pela Recorrente, fixando a taxa de justiça em 95 euros e a procuradoria e 50 %.

Lisboa, 15 de Maio, de 2002. — *Alfredo Madureira* (relator) — *Branção de Pinho* — *Vitor Meira*.

Acórdão de 15 de Maio de 2002.

Recurso n.º 26801, em que são recorrentes a BRITAIRE — Britas de Serra d’Aire, L.ª, e recorrido o Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais. Relator: Ex.º Juiz Cons. Dr. Vitor Meira.

No acórdão de fls. 155 a 169 condenou-se a recorrente em custas, fixando-se em 50% a procuradoria. Por lapso não se fixou a taxa de justiça, o que se tornava necessário por se tratar de recurso contencioso. Tal questão foi suscitada no Tribunal Central Administrativo pelo Sr. Escrivão ao elaborar a conta.

Vêm os autos à conferência com dispensa de vistos.

Em conformidade com os artigos 667º, 716º, nº2, e 732º do Código de Processo Civil, acorda-se em conferência em rectificar aquele acórdão quanto a custas, fixando em 350 euros a taxa de justiça, mantendo-se a procuradoria fixada.

Lisboa, 15 de Maio de 2002. — *Vitor Meira* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Benjamim Rodrigues*.

Acórdão de 15 de Maio de 2002.

Assunto:

Recurso per saltum. Matéria de facto. Incompetência do STA. Competência do TCA.

Doutrina que dimana da decisão:

Questionando-se, nas conclusões do recurso per saltum, matéria de facto, é de concluir pela incompetência, em razão da hierarquia, do STA e pela competência do TCA para daquele conhecer.

Recurso n.º 26 818, em que são recorrente SOTOMAR — Empreendimentos Industriais e Imobiliários, SA, recorrida a Fazenda Pública e de que foi Relator o Ex.º Juiz Conselheiro João Plácido Fonseca Limão.

SOTOMAR — Empreendimentos Industriais e Imobiliários S.A., inconformada com a sentença, do M.º Juiz do TT de 1.ª Instância do Porto, que lhe julgou improcedente a impugnação que havia deduzido, dela interpôs recurso para este STA, terminando as suas alegações com a formulação de um quadro conclusivo onde, para além do mais, afirma:

“A decisão recorrida, por entender que a data da participação dos prédios objecto de registo devia ser a data da emissão do alvará de loteamento - 1997, sem entender que, quando este foi emitido, sofria de erros que impediam que produzisse os seus efeitos...” (conclusão 1.ª).

O Ex.º Magistrado do M.ºP.º, junto deste STA, foi de parecer que na predita conclusão se vertia matéria de facto não estabelecida na decisão recorrida e, por isso, carece este S.T.A de competência para o apreciar.

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

Corridos os vistos legais, cumpre decidir, começando por conhecer da questão da competência deste S.T.A para o conhecimento do recurso.

Confrontada a conclusão atrás referida com a sentença recorrida, desde logo resulta que nesta não se estabeleceu que o dito alvará de loteamento sofresse de erros aquando da sua emissão.

A questão de saber se ocorriam ou não tais erros logra enquadramento no domínio factual, pois que se trata de captar uma ocorrência que em nada se prende com a interpretação e aplicação da lei.

Existe, pois, controvérsia factual a dirimir.

O que equivale a dizer que o recurso não tem por conclusivo fundamento matéria de direito.

O que, face ao disposto nos arts. 21º, nº 4, 32º, nº 1, al. b), 39º e 41º, nº 1, al. a), do E. T. A F., determina a incompetência deste S.T.A. para o apreciar sendo, para tanto, competente o T. C. A.

Termos em que se acorda em declarar incompetente, em razão da hierarquia, este S.T.A. para o efeito, o T.C.A., pela Secção do Contencioso Tributário.

Custas pela recorrente, fixando-se a taxa de justiça em € 80 e a procuradoria em 40 %.

Lisboa, 15 de Maio de 2002. — *João Plácido Fonseca Limão* (relator) — *Benjamim Rodrigues* — *Lúcio Barbosa*.

Acórdão de 15 de Maio de 2002.

Assunto:

Taxas. Taxa de publicidade. Princípio da legalidade tributária.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *O conceito de taxa assumido pela nossa Constituição é um conceito funcional e tem o conteúdo que a doutrina e ciência do direito fiscal lhe assinala.*
- 2 — *Não havendo um conceito constitucionalmente positivo de taxa, não deve o intérprete rejeitar aquela dimensão do conceito construída pelo legislador ordinário (o art.º 4º, n.º 2, da LGT) como correspondendo à acepção mais ampla doutrinária de taxa, conquanto saiam satisfeitas as exigências garantísticas que justificam o conceito.*
- 3 — *A quantia paga pela afixação/inscrição de publicidade em imóveis dos municípios ou pendentes sobre o espaço aéreo das estradas, ruas e passeios públicos tem a natureza de taxa.*
- 4 — *Tem ainda a natureza de taxa a publicidade afixada ou inscrita nos telhados e terraços dos edifícios privados, aplicada essencialmente para ser visível dos espaços públicos, porquanto representa a utilização individual concreta do espaço aéreo que é um bem público e do bem público “ambiente” que é modelado e salvaguardado essencialmente pelos municípios pela sua intervenção na área do urbanismo, do sossego, tranquilidade e da saúde públicas, quer o direito de construir seja visto como uma autorização ou como faculdade conatural do direito de propriedade.*
- 5 — *A quantia paga nas circunstâncias descritas no número anterior é, sem reserva alguma, uma taxa para a doutrina que adopta um conceito mais amplo de tal tipo tributário, segundo a qual basta existir uma remoção de um limite ou obstáculo jurídico à possibilidade da prática de certa actividade ou gozo de certa situação, desde que aqueles não sejam instituídos com a função de, ao removê-los, se poder exigir o pagamento do tributo.*

Recurso n.º 26 820. Recorrente: Ministério Público; Recorrida: Câmara Municipal de Lisboa; Relator (por vencimento): Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Benjamim Rodrigues.

Acordam os juízes desta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

A — O relatório:

1. O MINISTÉRIO PÚBLICO, dizendo-se inconformado com a sentença do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa (5º Juízo), de 21/09/2001, que julgou improcedente a impugnação judicial deduzida pela sociedade LISTOPSIS — TECNOLOGIA E ORGANIZAÇÃO DE PRODUTOS E SISTEMAS DE INFORMAÇÃO, L.D.A, contra a liquidação da licença de publicidade e de via pública relativa aos anos de 1997, 1998 e 1999, efectuada pela Câmara Municipal de Lisboa, no valor de 1 834 072\$00, dele recorre directamente para esta formação judicial, pedindo a sua revogação.

2. O recorrente refuta o decidido com base nas razões que sintetizou nas seguintes conclusões das suas alegações:

“1ª - Pela douda sentença recorrida foi entendido considerar improcedente a presente impugnação sustentando que se está perante uma taxa e não um imposto.

2ª - Tem vindo a ser entendido pelo Tribunal Constitucional que as normas municipais regulamentares que criaram as taxas de publicidade sem prévia autorização legislativa são inconstitucionais, por violação do disposto nos arts. 106º, n.º 2, e 168º, n.º 1, al. i), da C.R.P.

3ª - Assim, as importâncias lançadas pela Câmara Municipal de Lisboa a título de taxas são verdadeiros impostos.

4ª - Tal entendimento, tem vindo a ser acolhido pelo Tribunal Central Administrativo, nas situações em que a publicidade se encontra implantada em propriedade privada, não havendo assim qualquer contrapartida por parte da C.M.L.

5ª - A douda decisão recorrida ao entender serem devidas as importâncias reclamadas no título executivo, violou os preceitos legais anteriormente referidos.

6ª - Deve, pois, a douda sentença recorrida ser substituída por outra que considere inexigível as importâncias reclamadas pela Câmara Municipal de Lisboa”.

3. A Fazenda Pública contra-alegou sustentando o não provimento do recurso.

Colhidos os vistos legais, é tempo de decidir.

B — A fundamentação:

4. A questão decidenda:

É a de saber se o tributo sindicado que foi liquidado à impugnante ao abrigo dos arts. 3º e 16º do Regulamento de Publicidade da Câmara Municipal de Lisboa, constante do Edital n.º 35/92 que foi publicado no Diário Municipal n.º 16 336, de 19/3/1992, tem a natureza de imposto cuja criação ofenda os arts. 106º, n.º 2, e 168º, n.º 1, al. i), da CRP (redacção ao tempo da publicação de tal regulamento) ou, ao invés, se trata de uma taxa.

5. O quadro de facto:

Os factos que a sentença recorrida deu como provados são os seguintes:

a) Em 12/01/1996 a impugnante requereu à Câmara Municipal de Lisboa (CML) uma licença para instalação de um reclamo e frisos luminosos nas fachadas do prédio n.º 32-B, da Av. do Uruguai, esquina

com Lote 1350 da Rua Professor Santos Lucas, em Lisboa, a qual lhe foi deferida por Despacho de 18/08/1998 proferido no processo n.º 10510/98 e 33/PUB/96, de carácter anual, automaticamente renovável desde que não se verifique o seu cancelamento — cfr. fls. 16 a 45;

b) O prédio identificado em a) que antecede é pertença de particulares, estando arrendado à impugnante que ali desenvolve a sua actividade comercial, constituindo tal reclamo luminoso uma forma de comunicação e promoção junto do público dos bens e serviços que ali a impugnante comercializa — cfr. fls. 108 a 111;

c) Pelo ofício n.º 4027/DML/DGOEP/98, de 24/08/1998, remetido para o local referido em a) que antecede, comunicaram os serviços da CML à impugnante o deferimento do requerimento e que as taxas seriam emitidas oportunamente — cfr. fls. 43;

d) Pelos serviços da CML foi liquidada, para pagamento até 31/05/1999, à impugnante, a título de taxa pela renovação de licença de publicidade sobre anúncio e friso luminosos, referente aos anos de 1997, 1998 e 1999, a quantia de esc. 1 834 072\$00, ao abrigo dos artigos 24º e 25º da Tabela de Taxas e outras Receitas Municipais — cfr. fls. 8 a 10 e 57 a 68;

e) Os serviços de manutenção da segurança e limpeza dos anúncio e friso luminosos, referidos em a) que antecede, são efectuados por uma empresa particular e pagos pela impugnante — cfr. fls. 108 a 111;

f) No *Diário Municipal* n.º 16 336, de 19/03/1992, foi publicado o Edital n.º 35/92, que contém o Regulamento de Publicidade do município de Lisboa — cfr. fls. 46 a 52.

7. O mérito do recurso:

7.1. A sentença recorrida julgou improcedente a impugnação por haver considerado, em síntese, que o tributo impugnado tinha a natureza de uma taxa e não de um imposto, pelo que não estava sujeito ao princípio da legalidade de reserva formal de lei da Assembleia da República ou de decreto-lei emitido a coberto de autorização da mesma, nos termos dos arts. 106º, n.º 2, e 168º, n.º 1, al. i), da CRP (na redacção vigente ao tempo da publicação do regulamento municipal). E tinha a natureza de taxa porque correspondia a uma contraprestação do município pelo exercício do poder de polícia sobre o uso dos instrumentos de difusão susceptíveis de afectar a tranquilidade pública, o sossego público, a segurança e, inclusive, a estética urbana.

7.2. A questão decidenda tem sido objecto de repetida análise jurisprudencial, podendo dizer-se, numa expressão figurada, que os juízes têm andado de “candeia às avessas” entre si. Na verdade, a jurisprudência deste Supremo Tribunal dividiu-se quanto à resposta a dar à questão de saber se os tributos cobrados a esse título têm a natureza de taxas ou de impostos, embora a maioria tenha alinhado por aquela tese. No sentido de que se inserem no tipo tributário das taxas se pronunciaram, entre outros, os acórdãos deste Supremo Tribunal, de 2/7/97, 26/5/99 e de 29/11/2000, proferidos, respectivamente, nos procs. n.ºs 21 278, 26 555 e 25 470. No sentido de que esse tributo comunga da natureza de imposto é o seu acórdão de 29/3/2000, prolatado no proc.º n.º 20 227⁽¹⁾. Por sua vez, o Tribunal

(1) Desta resenha excluem-se, evidentemente, os acórdãos posteriormente proferidos em execução do julgado do Tribunal Constitucional.

Constitucional tem mantido uma posição constante de considerar tais tributos como impostos (ou contribuições especiais — é irrelevante a destinação), para efeitos da sujeição dos mesmos ao princípio da legalidade de reserva de lei formal da Assembleia da República [na versão actual da CRP — arts. 103º, n.º 2, e 165º, n.º, 1 al. i) (²)].

Pensamos, todavia, que a problemática deverá ser repensada e decidida em face de *novos, e pensamos que decisivos, argumentos* que podem alinhar-se em favor da tese de que o tributo aqui em causa tem a natureza de *taxa*, e cuja valia jurídico-doutrinária *nunca* vimos repudiada, mormente pela nossa jurisprudência constitucional.

7.3. Vejamos então. Os conceitos de imposto e de taxa, que relevam para efeitos da sujeição ou não ao princípio da legalidade tributária de reserva de lei formal da Assembleia da República (ou de decreto-lei do Governo emitido a coberto de autorização do Parlamento), não se acham positivamente definidos. Tratam-se de conceitos pré-constitucionais, de conceitos que foram sendo construídos ao longo dos tempos pela ciência e doutrina do direito fiscal (³). A nossa lei fundamental adquiri-os com o sentido aí predominantemente construído, com um escopo específico sistemático-funcional (⁴). É consabido que, segundo o aí defendido, a diferença específica entre a taxa e o imposto reside, essencialmente em que, na taxa, há um nexó sinalagmático — outros preferem falar de uma relação de bilateralidade ou um tributo com *causa específica individualizada* — entre a prestação do obrigado tributário e a contraprestação da autoridade pública, contraprestação esta que se traduz, segundo o defendido por toda a doutrina, na prestação de um serviço público ou no uso de bens públicos e, ainda, para uma parte da doutrina, porventura dominante pela qual alinha o nosso Tribunal Constitucional, na remoção de um limite ou obstáculo jurídico à possibilidade de efectiva utilização de bens semi-públicos por aquele obrigado tributário, ou, para outra parte da doutrina, com, apenas, pela remoção de um limite ou obstáculo jurídico à possibilidade da prática de certa actividade ou gozo de certa situação (⁵). No imposto, não se verifica essa sinalagmaticidade entre prestações, pois que o obrigado tributário não tem direito a obter por via e por causa da prestação efectuada uma contraprestação específica ou individualizada por parte da administração: o imposto é uma exacção pecuniária unilateral que é destinada por modo ge-

(²) Neste sentido se têm pronunciado os seus acórdãos n.ºs 558/98 (publicado no *D. R. II série*, de 11/11/98), n.º 63/99 (publicado no *D. R. II Série*, de 31/3/99), 32/2000 e 346/2001 que se supõem inéditos.

(³) Sobre o tema, cfr. entre outros, Teixeira Ribeiro *Lições de Finanças Públicas*, 267 e segs., e na *Revista de Legislação e Jurisprudência*, 117º, 3727, 289 e segs., Soares Martinez, *Manual de Direito Fiscal*, 34 e segs., Cardoso da Costa, *Curso de Direito Fiscal*, 4 e segs., Braz Teixeira, *Princípios de Direito Fiscal*, 43 e 44, Alberto Xavier, *Manual de Direito Fiscal*, 1º vol., 42 e segs., Maria Margarida Mesquita Palha, *Sobre o Conceito Jurídico de Taxa*, publicado em *Centro de Estudos Fiscais - Comemoração do XY Aniversário - Estudos*, 2º Vol., 582 e segs., Sá Gomes *Curso de Direito Fiscal*, 92 e segs. e, mais recentemente, Pitta e Cunha, Xavier de Basto e Lobo Xavier, no artigo intitulado *Os Conceitos de Taxa e Imposto a propósito de Licenças Municipais*, publicado na revista *FISCO*, n.º 51/52, 3 e segs.).

(⁴) Referimo-nos à sujeição dos impostos ao princípio da legalidade tributária de reserva de lei formal da AR [actualmente os arts. 103º, n.º 2, e 165º, n.º 1, al. i), da CRP] e ao modelo de organização do Orçamento (cfr. art.º 105º e 106º da CRP).

(⁵) Posição esta que hoje tem expressão no art.º 4º, n.º 2, da Lei Geral Tributária. Sendo o conceito em causa um conceito construído fora do texto da Constituição, parece que o Tribunal Constitucional só poderia recusar a densificação que o legislador ordinário fez se a caracterização feita pelo Tribunal Constitucional representasse a expressão de uma unanimidade doutrinária e isso não se passa. De outro modo, o Tribunal Constitucional não deixa de assumir um papel de alternativa ao legislador ordinário quanto à concepção doutrinária que este entendeu fazer, privilegiando uma concepção doutrinária contra outra.

ralmente indiferenciado ao financiamento com os gastos públicos para a satisfação passiva das necessidades públicas. No mais, poder-se-á dizer não haver diferenças de relevo: ambos os tributos aparecem enquanto prestações coactivamente definidas e sem carácter de sanção.

7.4. A destinação entre os dois tipos de tributos releva, primordialmente, como se sabe, pelo diferente grau de garantia jurídica e política que o sistema lhes dispensa. Nos impostos vigora, desde tempos que se perdem na história, o princípio da autotributação representativa ou da tributação consentida, apenas podendo ser lançados pelos representantes do Povo [actualmente o art.º 165º, n.º 1, al. i), da CRP] — princípio de legalidade tributária de reserva de lei formal do Parlamento. A garantia política exerce-se essencialmente através do voto nas eleições. A garantia jurídica individual consubstancia-se no direito de resistência ao pagamento dos impostos que não hajam sido criados nos termos da Constituição (actualmente, o n.º 3 do art.º 103º da CRP). É certo que também certas entidades que detêm o poder tributário de lançar taxas estão sujeitas à possibilidade de um controlo político — é o caso das autarquias locais e Regiões Autónomas cujos órgãos são preenchidos por pessoas eleitas segundo o princípio democrático — e que, hoje, após a revisão da Constituição de 1997, cabe, também, à Assembleia da República legislar sobre o regime geral das taxas [art.º 165º, n.º 1, al. i)]. Mas, além desta reserva de lei do Parlamento ter, no domínio das taxas, um alcance muito mais restrito, por abarcar apenas o seu regime geral, e mesmo assim introduzido apenas na revisão da Constituição de 1997, pois até, aí, no domínio de vigência da Constituição de 1976, vigorou simplesmente o princípio da simples legalidade administrativa, acontece que, como diz Benjamim Silva Rodrigues, "Só que nem o sistema político está motivado para uma censura deste tipo, nem a estabilidade das finanças das pessoas colectivas de base menor territorial e de outras administrações autónomas a poderia permitir sem grave quebra do funcionamento dos serviços públicos que prestam" (⁶).

Por isso, como diz o mesmo Autor, "... a garantia do contribuinte de não ser apoquentado com a exacção de taxas ilegais acaba por ser [essencialmente, escreveríamos hoje] simplesmente jurídica, só podendo assentar na própria natureza do tributo e numa dupla dimensão da mesma: a primeira é a de que à quantia exigida tem de corresponder sempre um benefício económico, traduzido na efectiva possibilidade de fruição de certos bens aptos a satisfazerem necessidades humanas — a prestação de uma actividade pública realizada através de uma prestação de serviços, o uso dos bens públicos ou a remoção dos obstáculos jurídicos existentes para o uso de uns ou outros, ou, para a outra doutrina que melhor atenderíamos, a remoção de um obstáculo ou limite jurídico à possibilidade de prática de certa actividade ou gozo de certa situação, embora nem sempre esse benefício aproveite a quem deu lhe deu a causa económica (o caso da taxa de justiça que é paga pelo condenado ou pelo vencido enquanto causante do funcionamento do serviço da justiça)".

7.5. Mas além do sempre reafirmado, não é *demais* realçar, como acentua o mesmo Autor, que a contraprestação da autoridade pública

(⁶) Cf. *Para uma Reforma do Sistema Financeiro e Fiscal do Urbanismo em Portugal*, comunicação feita no Colóquio Internacional *O Sistema Financeiro e Fiscal do Urbanismo*, Universidade de Coimbra, Outubro de 2000, em publicação.

se traduz, ao fim e ao cabo, numa “prestação satisfazente de uma necessidade humana individualizada num concreto sujeito sob a perspectiva de um homem médio e que só nesta medida é que pode ser vista como respeitante a uma necessidade objectiva” e que, sendo assim, será necessário existir sempre uma “fruição individualizada de bens públicos *sentível* ou susceptível de ser sentida também individualizadamente pelo contribuinte médio, enquanto pacificando uma sua necessidade”. Vistas as coisas do lado da contraprestação pública, poderá, sem margem para dúvidas, afirmar-se que esta se traduz sempre numa prestação de utilidades económico-jurídicas, numa disposição fruível de bens jurídicos, capazes de satisfazer necessidades humanas individualizadas.

Embora costumando-se identificar esses bens como de “prestação de um serviço público, uso de bens públicos ou, ainda, remoção de um limite ou obstáculo jurídico à possibilidade de efectiva utilização de bens semipúblicos pelo obrigado tributário”, o certo é que sempre estamos perante uma prestação de utilidades económico-jurídicas que são consubstanciadas, em última *ratio*, na disposição, imediata ou mediata (⁷), fruível ou de utilidades económico jurídicas que são propiciadas por bens públicos ou de utilidades que são dadas por serviços públicos.

7.6. Estaremos, no caso *sub judicio*, perante um tributo que seja possível enquadrar no tipo tributário da taxa?

Se for possível surpreender aquela bilateralidade de prestações do lado do obrigado tributário, uma prestação pecuniária e, do lado da administração, utilidades económico-jurídicas propiciadas por bens semipúblicos ou por serviços públicos - decerto que a resposta será positiva.

A taxa impugnada foi cobrada ao abrigo do disposto nos art.ºs 3º e 16º do Regulamento de Publicidade da Câmara Municipal de Lisboa. Dispõem essas normas pelo seguinte modo:

«Artigo 3º

(Licenciamento prévio)

1. A afixação ou inscrição de mensagens publicitárias em bens ou espaços afectos ao domínio público, ou deles visíveis, fica sujeita a licenciamento prévio da Câmara Municipal.

2. Exceptuam-se do disposto no número anterior as marcas, objectos e quaisquer referências a bens ou produtos expostos no interior do estabelecimento e nele comercializados.

Artigo 16º

(Taxas)

1. São aplicáveis ao licenciamento e renovações previstos neste regulamento as taxas estabelecidas na Tabela de Taxas, Licenças e Outras Receitas Municipais.

2. Salvo disposição legal em contrário, as entidades legalmente isentas do pagamento de taxas às Autarquias não estão isentas do licenciamento a que se refere este Regulamento.»

(⁷) Mas não tanto mediata que deixe de haver entre a “utilidade individualizada a que tende a prestação de bens públicos e o pagamento da taxa uma relação de intensidade” que deixe de ser *sentível* pelo obrigado da taxa - cfr. Benjamim Silva Rodrigues, *op. citada*.

7.7. Como se vê da tipificação legal, a taxa só é devida pela “afixação ou inscrição de mensagens publicitárias em bens ou espaços afectos ao domínio público, ou deles visíveis”.

Dado o acima precisado quanto à natureza da contraprestação pública não existirá qualquer objecção, pensamos nós, quanto à qualificação como taxa do tributo que seja cobrado pelo município de Lisboa pela afixação ou inscrição de mensagens publicitárias” que seja feita em bens do seu domínio e deles visível, qualquer que seja a doutrina que se adopte quanto à espécie de contraprestação pública possível. Sendo a publicidade feita em bens que pertençam ao município estamos perante a disposição imediatamente *fruível* de utilidades económico-jurídicas que são propiciadas por esses bens semipúblicos. A questão apenas poderá pôr-se, com algum grau de dificuldade, quanto àqueles casos em que a publicidade visual é “afixada ou inscrita” em suportes físicos que são inteiramente do domínio particular, mas que não deixam de fisicamente ocupar ainda o espaço público aéreo das estradas e das vias públicas, incluindo as ruas com os respectivos passeios, os jardins, as pontes e os viadutos, e deles são também visíveis ou, com maior grau de dificuldade, ainda, em relação à publicidade que está fisicamente afixada em bens do domínio particular, mas cuja específica utilidade *apenas* advém *essencialmente* do facto de poder ser vista dos bens ou espaços afectos ao domínio público.

7.8. Naquelas situações em que os suportes físicos da publicidade ocupam, também fisicamente, o espaço aéreo daquele primeiro tipo de bens que se deixou enunciado, não pode deixar de entender-se haver aqui uma contraprestação da administração traduzida numa utilidade de fruição de tais bens públicos. Na verdade, pertencem ao domínio público as estradas, assim como todas as vias públicas, incluindo as ruas, com os respectivos passeios, jardins, viadutos e pontes [art.º 84º, n.ºs 1, als. d) e f), e n.º 2 da CRP] (⁸).

Se tais anúncios pendem, ainda de qualquer modo, sobre esse tipo de bens públicos, conquanto estejam afixados fisicamente ao prédio ou bem particular, como sejam as fachadas dos imóveis ou outras partes dos mesmos, não é legítimo afirmar que não existe aqui contraprestação da administração que está traduzida na utilidade de fruição individualizada ou *sentível* pelo beneficiário particular do espaço aéreo superior aos bens públicos e que deles se tem de ter por elemento constitutivo, mesmo numa lógica de puro domínio privado. A publicidade não deixa de restringir, aqui, com aproveitamento apenas para o beneficiário, o leque de utilidades *fruíveis* dos bens públicos relacionadas com a utilização do espaço aéreo que corresponde a esse tipo de bens. Digamos que, nessas situações, a publicidade ocupa, simultaneamente, bens privados e públicos.

7.9. Mas, no entender deste Supremo, a conclusão não poderá ser diferente, qualquer se seja a natureza que se atribua ao direito privado de edificação, naquelas hipóteses em que o suporte físico da publicidade está afixado ou inscrito no prédio particular, mas utiliza o espaço aéreo superior a tais bens para além da dimensão que está consentida como área, espaço de construção ou de edificação privada dos planos de ordenamento do território, entre os quais se contam os planos municipais, e em que aquele é instalado ou usado para

(⁸) Cf. J. J. Gomes Canotilho e Vital Moreira, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, 3ª edição, 1993, págs. 413.

ser visível, essencial ou predominantemente, dos espaços públicos, como acontecerá, normalmente, com os anúncios nos telhados ou nos terraços dos edifícios que sejam propriedade de particulares. Na verdade, segundo decorre do art.º 84º, n.º 1, al. b), da Constituição, pertencem ao domínio público "as camadas aéreas superiores ao território acima do limite reconhecido ao proprietário ou superficiário". O limite reconhecido ao proprietário ou superficiário, a que se refere este comando constitucional, só pode ser entendido como aquele que os planos de ordenamento do território prevêm para a utilização privada dos imóveis. E isso é assim, porque o ordenamento do território constitui uma imposição constitucional e é esse ordenamento que define quais os modos de utilização do espaço territorial, mesmo privado [cfr. arts. 9º, al. e), 65º e 66º da CRP e 72º, 73º e 84º do DL. n.º 380/99, de 22/9], ao determinar «o destino básico dos terrenos», mediante a sua classificação como solo rural ou urbano, e ao regular «o aproveitamento (do solo) em função da utilização dominante que nele pode ser instalada e desenvolvida, fixando os respectivos usos e, quando admissível, a sua edificabilidade».

Nesta perspectiva, poderá dizer-se, com o Professor Fernando Alves Correia, que o direito de edificar é «o resultado de uma atribuição jurídico-pública» decorrente dos planos de ordenamento do território, ou seja enquanto "direito que apenas existe ali onde os planos municipais de ordenamento do território o reconheçam» ou como «poder que acresce à esfera jurídica do proprietário, nos termos e nas condições definidas pelas normas urbanísticas»⁽⁹⁾. Nesta óptica, a contraprestação da administração equivale-se à utilidade que é propiciada por um bem que se tem de haver por público por estar já para além do conteúdo do direito de edificação da propriedade privada e que se insere no domínio público aéreo.

Repetindo o que diz o mesmo Professor de Direito⁽¹⁰⁾, poder-se-á com pertinência sustentar "embora pertença aos particulares «o espaço aéreo correspondente à superfície» dos imóveis de privados, por ser abrangido pelo respectivo direito de propriedade (cfr. o art.º 1344º, n.º 1, do Código Civil), o *limite superior* desse espaço aéreo privado é, no tocante aos imóveis onde tenham sido erigidos edifícios, a cobertura que aí foi levantada ou seja, o respectivo telhado ou terraço. O espaço aéreo acima da cobertura do edifício, esse repete-se tem já a natureza de bem do domínio público. É *espaço aéreo público*, susceptível, no entanto, de uma utilização individualizada pelos particulares que sejam titulares de necessária licença. É, consequentemente, um *bem semipúblico*.

É que, como sublinhou o Tribunal Constitucional no seu Acórdão n.º 329/99, o *direito de edificar (rectius, o direito de urbanizar, lotear e edificar)* não faz parte da essência do direito de propriedade.

Escreveu-se nesse aresto que, «ainda quando estes direitos assumam a natureza de faculdades inerentes ao direito de propriedade do solo, não se trata de faculdades que façam parte da essência do direito de propriedade, tal como ele é garantido pela Constituição: é que essas faculdades, salvo, porventura, quando esteja em causa a salvaguarda do direito de habitação própria, já não são essenciais à realização do homem como pessoa».

⁽⁹⁾ Cfr. *Estudos de Direito do Urbanismo*, Coimbra, 1997, págs. 52 e 53 e *O Plano Urbanístico e o Princípio da Igualdade*, Coimbra, 1989, págs. 348 e segs.

⁽¹⁰⁾ Mas num parecer sobre a concreta temática, ainda inédito, págs. 9 e segs.

O *direito de edificar* é, por isso repete-se -, «o resultado de uma atribuição jurídico-pública» decorrente dos planos. Ou seja: é um direito que apenas existe ali onde os *planos municipais* de ordenamento do território o reconheçam. E existe no *modo* como esses planos o reconheçam. São, de facto, os *planos municipais* de ordenamento do território que fixam o regime de uso do solo (cfr. o artigo 71º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 380/99, de 22 de Setembro), isto é, «as vocações e os destinos das parcelas de terreno, incluindo a urbanização e a edificação». É nestes planos «que se encontra a resposta à questão de saber se, numa concreta parcela de terreno, é possível construir e, em caso afirmativo, quais os indicadores e parâmetros urbanísticos», pois só pode construir-se nos solos que os planos municipais qualificam como *solo urbano*: «solo urbanizado» ou solo cuja urbanização esteja programada».

(...).

Por isto ser assim, o direito de propriedade urbana é «um direito planificado»; e os planos urbanísticos são instrumentos que definem «o conteúdo e limites do direito de propriedade do solo», desse modo o conformando. *Conformam-no*, designadamente, no sentido de que o direito de propriedade privada, quando o seu objecto sejam solos urbanizados, *termina*, em altura, na cobertura dos edifícios que neles tiverem sido legalmente erigidos é dizer: construídos *nos solos* que, segundo os planos urbanísticos, forem destinados a construção, e construídos no modo por que essa construção for autorizada pelos mesmos planos.

Mas, então, como os edifícios só podem ser construídos com a altura determinada pelos planos, os direitos do proprietário privado só vão até aí até - à altura do edifício cuja construção o plano consente. Daí para cima - repete-se - o espaço aéreo é um espaço aéreo público.

O espaço aéreo acima dos edifícios que sejam propriedade de privados pode, é certo, ser utilizado pelos particulares que pretendam fazer publicidade. Esta, no entanto, carece de licença - é dizer: depende de prévia autorização da respectiva câmara municipal, uma vez que - como se sublinha no art.º 1º, n.º 2, da Lei n.º 97/88, de 17 de Agosto - está em causa a «salvaguarda do equilíbrio urbano e ambiental».

A licença só deve, por isso, ser concedida, se a instalação do suporte destinado à publicidade «não provocar obstrução de perspectivas panorâmicas»; nem «afectar a estética ou o ambiente dos lugares e da paisagem»; «não prejudicar a beleza ou o enquadramento de monumentos nacionais, de edifícios de interesse público ou outros susceptíveis de ser classificados pelas entidades públicas»; «não causar prejuízos a terceiros»; «não afectar a segurança das pessoas ou das coisas, nomeadamente na circulação rodoviária ou ferroviária»; «não apresentar disposições, formatos ou cores que possam confundir-se com os da sinalização do tráfego» e «não prejudicar a circulação dos peões, designadamente dos deficientes» (cfr. as várias alíneas do n.º 1 do art.º 4º da citada Lei n.º 97/88, de 17 de Agosto)".

7.10. Mas existem outras razões que vão no mesmo sentido, mesmo para quem se posicione do lado da doutrina mais restritiva quanto à espécie da contraprestação pública possível na exigência da taxa. É que, hoje, não é possível deixar de ver o ambiente sadio e ecologicamente equilibrado, para além de um direito constitucional (art.º 66º, n.º 1, da CRP), também como um bem público ou uma utilidade comumente procurada e exigida pelos cidadãos, na medida em que

este é, hoje simplesmente, o produto do ordenamento do território e de outras acções conformadoras do ambiente que o Estado e, *ma-xime*, os municípios promovem. E as pessoas procuram, cada vez mais, esse ambiente humanamente não agressivo, constrangente ou repul-sivo. Ora, compete, *essencialmente*, aos municípios, por mor da sua função constitucional e ordinária de especiais defensores dos interesses locais, especialmente, relativos à área do urbanismo, à salubridade e saúde públicas, a tarefa de intervir positivamente na criação e manutenção de um ambiente sadio. Este será sempre o resultado da intervenção que os municípios tenham sobre os factores que concorrem para o seu melhoramento ou para a sua destruição. A intervenção dos municípios tanto se poderá concretizar através da realização de acções directamente sobre o ambiente, como no domínio do planeamento do seu espaço territorial e na execução de obras que concorram para melhorá-lo, como através da regulação e fiscalização das actividades particulares que interferem com esse ambiente, ou seja, sobre tudo o que interfere com a tranquilidade pública, do sossego público, dos bons costumes, da segurança e da estética urbana (art.º 1º da Lei n.º 97/88, de 17/8), entre eles se contando a emissão de sons ou ruídos e a instalação de mostruários, letreiros, painéis ou cartazes. Digamos, nesta óptica, que o ambiente é o resultado da actuação dos municípios na área do urbanismo e da intervenção positiva sobre os factores que o influenciam, tendo esse bem as características ou qualidades que essa intervenção modelar e salvaguardar. Segundo este ponto de vista, "a afixação ou a inscrição de publicidade para ser vista do espaço público" corresponde a uma utilização individual *concreta*, ocorrida *no domínio de um círculo bem delimitado de pessoas* (não sendo, por isso, legítimo o pretensão paralelismo com a utilização das ruas públicas pelas pessoas), do bem colectivo "ambiente" para cuja caracterização concorrem cuja gestão e defesa cabe, em especial, ao município.

Só esta visão das coisas explica que em todas as leis de finanças locais, da actual era democrática, tenha sido prevista a possibilidade de lançamento de taxas pela "autorização para o emprego de meios de publicidade destinados a propaganda comercial" [Lei n.º 1/79 art.º 13º, n.º 1 al. h); DL. n.º 98/84 art.º 8º al. h); Lei n.º 1/87 art.º 11º, al. h); Lei n.º 42/98 art.º 19º al. h)]. Bem redutor e minimalista, e quase dispensável, seria um tal preceito, sucessivamente reafirmado, se, no sucessivo pensamento legislativo, estivesse em vista só a possibilidade de legal lançamento de taxas apenas pela autorização e manutenção de publicidade nos imóveis do município⁽¹¹⁾. A legalidade de uma situação dessas poder-se-ia distrair, já, directa e imediatamente, apenas da sua capacidade constitucional e legal de administrar os seus bens próprios, não havendo necessidade de um preceito a facultar o lançamento da taxa de publicidade.

7.11. Neste âmbito há que notar que o conceito de bem económico e jurídico padece de uma profunda reformulação, ultrapassando-se, de vez, o conceito romanístico, quer quanto à natureza dos bens, quer quanto ao conteúdo do respectivo direito de propriedade. Assim, há que achar lugar para os bens criados pelas novas tecnologias, cuja prestação, quando pública, não pode deixar de justificar a cobrança

⁽¹¹⁾ Mesmo com abrangência dos que pendem sobre os bens públicos.

de taxas ou de tarifas⁽¹²⁾ e pelos novos modos de viver e de sentir da humanidade - para os bens que respondem a novas necessidades do Homem ou a novos moldes de necessidades já antigas. Entre estes conta-se, sem reboço, o ambiente cujos parâmetros de qualidade e características a sociedade de hoje exige que estejam todos quase que pré-definidos normativamente e que se mantenham dentro de certos níveis de qualidade ou valores. Por outro lado, a aptidão social do direito de propriedade constitui, hoje, não uma limitação do direito mas uma função do próprio direito, surgindo as aptidões sociais do direito não como limites, mas antes como vectores de utilidades que andam a par com as dirigidas essencialmente ao titular privado dos bens. Que o ambiente é, hoje, um bem público resulta com insofismável certeza da extensa regulação que a lei lhe dispensa: o ambiente tornou-se, hoje, como que a par do direito de propriedade -, objecto de protecção contravencional e criminal (arts. 46º e 47º da Lei n.º 11/87, de 7/4) e de responsabilidade extracontratual (arts. 40º, n.º 4, e 41º da mesma Lei). Por outro lado, trata-se de um bem público cuja defesa cabe prevalentemente ao Estado, mas que é levada a cabo essencialmente através das autarquias locais arts. 37º a 40º da Lei n.º 11/87. Dada a especial natureza de tal bem público, pois interfere directa e imediatamente com a qualidade de vida de todos aqueles que se inserem nele, e numa relação de grande intensidade e tensão, entendeu a lei que não podia descurar, no quer que fosse, a sua defesa. Por isso, para que o atavismo daqueles que gerem a coisa pública não conduzisse a que ele fosse e permanecesse ofendido, a lei cometeu também a sua defesa a todos os cidadãos, membros da comunidade, erigindo-o, assim, à categoria de direito subjectivo público⁽¹³⁾. É o que se colhe do art.º 40º, n.º 4, da Lei n.º 11/87. Inclusivamente, foi, aí, ao ponto de lhes conceder o direito à indemnização, desde que directamente lesados. E na perspectiva de salvaguardar « o ambiente de vida humana, sadio e ecologicamente equilibrado», cujo direito o art.º 66º, n.º 1, da CRP garante a todos os cidadãos, o legislador tem interferido cada vez mais em sua defesa. É nesta linha que se posicionam o Decreto-Lei n.º 251/87, de 24/6 (regulamento geral sobre o ruído), depois alterado pelo DL. n.º 292/89, de 2/9; a Portaria n.º 879/90, de 20/9, que estabelece disposições sobre a poluição sonora resultante do exercício de certas actividades; o Decreto-Lei n.º 72/92, de 28/4, e o Decreto Regulamentar n.º 9/92, de 28/4, que o regulamenta, que contém um quadro geral de normas de protecção dos trabalhadores contra os riscos decorrentes do ruído. E é, ainda, no mesmo caminho que alinha a Lei n.º 24/96, que estabelece, o regime geral aplicável à defesa dos consumidores, assegurando o seu art.º 10º o direito à acção inibitória destinada a prevenir, corrigir ou fazer cessar práticas lesivas dos direitos do consumidor consignados nessa lei que, nomeadamente, atentem contra a saúde e segurança física. Também a citada Lei n.º 97/88, de 17/8, e o Código da Publicidade (aprovado pelo DL. n.º 330/90, de 23/10, e republicado pelo DL. n.º 275/98, de 9/9, depois de ter sido anteriormente alterado pelos DLs. n.ºs 74/93, de 10/3, 6/95, de 17/1, e 61/97, de 25/3) têm,

⁽¹²⁾ Como se sabe, não existe grande diferença conceitual entre umas e outras, usando-se predominantemente a designação de tarifas quando as contraprestações públicas são fornecidas no âmbito de um serviço organizado para esse específico efeito (serviços de água, saneamento, transportes, etc.).

⁽¹³⁾ Cf. Acórdão deste tribunal, de 16/6/1999, no proc. n.º 44 553, publicado no *BMJ*, 488º, págs. 201.

como um dos principais objectivos, a salvaguarda de tal bem público, sendo que a defesa dos valores aí afirmados foi cometida essencialmente às câmaras municipais, relativamente à área de cada município. E, do mesmo modo, toda a legislação referente ao urbanismo comunga da mesma ideia da criação, manutenção e defesa de um ambiente ecologicamente sadio e equilibrado.

7.12. Finalmente, nesta mesma linha, há que acentuar que não pode ser em nome das exigências garantísticas, próprias da natureza das taxas, que acima se assinalaram, que será *necessário* ir tão longe, como tem ido o nosso Tribunal Constitucional. E este acentue-se é o diapasão pelo qual num Estado de Direito Fiscal deve, em última *ratio*, aferir-se a valia dos argumentos. Na verdade, não existem dúvidas que, na perspectiva do homem médio, do cidadão e contribuinte comuns, estamos perante uma utilização pelo *concreto* obrigado da taxa de uma utilização perfeitamente *sentível* das potencialidades físicas relativas a um bem público que é emergente, essencialmente, da actuação dos municípios na área do urbanismo, na defesa do sossego, saúde e tranquilidade públicas, e que é tido, comumente, por escasso na perspectiva da sua correcta utilização e cuja defesa - realce-se, mais uma vez - através da fiscalização de intervenções que intercedem negativamente com ele cabe aos municípios. É evidente a existência de uma fruição individualizada de uma utilidade económico-jurídica relativa a bens semipúblicos em termos de uma *relação de intensidade* perfeitamente *perceptível e destrinchável* por todos os cidadãos. Não se vê que o obrigado tributário possa invocar que paga um tributo sem uma causa específica ou por um uso comum e indiferenciado dos bens públicos. A melhor prova do acerto de uma posição destas é que o cidadão comum vê essa publicidade enquanto elemento que interfere com o seu *habitat* cuja conformação e defesa cabe, essencialmente, aos municípios.

Aliás, não vemos que exista, no concreto tipo tributário aqui em análise, uma relação de *intensidade conectiva* entre o pagamento do obrigado tributário e as utilidades que são propiciadas pela contraprestação da administração menos *sentível, perceptível e destrinchável*, e nessa perspectiva menos garantística, do que aquela que se verifica nas taxas de realização por infraestruturas urbanísticas ou na tarifa (taxa) de recolha do lixo cuja apreciação foi objecto dos acórdãos do Tribunal Constitucional n.ºs 639/95, 357/99 e n.º 22/2000, publicados, respectivamente, no *D. R. II Série*, de 19/3/96, de 2/3/2000 e de 24/3/2000, e em que se considerou estar-se parente uma taxa, ou nas situações em que intercede uma simples possibilidade da utilização dos bens semipúblicos em que, igualmente, se considerou, no acórdão do mesmo Tribunal n.º 354/98, publicado no *D. R. II Série*, de 15/7/98 caber ainda no conceito de taxa.

7.13. Estas razões valem, também, segundo se pensa, para quem entenda, além de outros⁽¹⁴⁾, com Freitas do Amaral⁽¹⁵⁾, que o *ius*

⁽¹⁴⁾ Para um inventário e apreciação das diferentes posições da doutrina portuguesa quanto à natureza do direito de edificação, Cfr. Mário Esteves de Oliveira, «O direito de propriedade e o *ius aedificandi* no direito português»; *Revista Jurídica do Urbanismo e do Ambiente*, n.º 3, 1995, págs. 187-198; a propósito do tema, cfr., ainda, os Acórdãos do TC n.º 329/9, 517/99 e 484/2000 publicados, respectivamente, no *D. R. II Série*, de 20/7/99, 11/11/1999 e 4/1/2001 e Gomes Canotilho e Vital Moreira, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, 1993, anotação ao art.º 62º.

⁽¹⁵⁾ Cfr. in Apreciação da Dissertação de Doutoramento do licenciado Fernando Alves Correia, *Revista da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa*, vol. XXII, 1991, págs. 99-101.

aedificandi é uma faculdade que compõe, *naturaliter*, o direito de propriedade do solo, e não uma atribuição dos planos urbanísticos e para quem opte pela dita doutrina mais restritiva do conceito de taxa por que alinha o Tribunal Constitucional. É que a utilidade essencial e *determinante* na óptica do utilizador que o obrigado do tributo obtém pela via do pagamento do tributo não é *propriamente* a utilidade traduzida na afixação ou inscrição dos anúncios nos bens do domínio privado mas sim, *essencialmente*, a utilidade dos mesmos poderem ser visíveis e tidos em conta por quem circula nos espaços públicos planificados pelos municípios e cuja preservação como ecologicamente sadios principalmente lhes compete. Também aqui se poderá dizer, como acima, que, na perspectiva do homem médio, do cidadão e contribuinte comuns, estamos perante uma utilização pelo *concreto* obrigado da taxa de uma utilização perfeitamente *sentível* das potencialidades físicas relativas a um bem público ou comunitário tido por escasso na perspectiva da sua correcta utilização local ou autárquica e cuja defesa de fiscalização de intervenções que intercedem negativamente com ele cabe aos municípios, bem esse que são as potencialidades reais do bem público constituído pelo espaço ambiental, planificado, aéreo e urbanístico ou seja do bem público ambiente enquanto produto da intervenção dos municípios. Não se descortina existir, aqui, qualquer perigo de ver o tributo degenerar-se num tributo sem causa individual específica, como acontece com os impostos e com a utilização indiferenciada dos bens que são objecto de satisfação passiva. Nesta óptica, será legítimo ver a contraprestação pública na susceptibilidade real de tirar um específico e diferente proveito das potencialidades desse concreto bem público.

Estas características levam, por outro lado, a afastar, no caso, a qualificação do tributo como contribuição especial, tipo este que a doutrina tem em geral como imposto, em que não deixa de ser possível surpreender a existência de uma específica causa imediata que concorre com a da necessidade geral de arrecadar receitas. É que, qualquer que seja a definição que se dê dessas contribuições especiais⁽¹⁶⁾, é seguro terem elas, todas, um tópico que não concorre na taxa aqui em questão: as contribuições especiais assentam sempre na manifestação de uma específica capacidade contributiva, revelada predominantemente por um aumento do valor dos bens; a taxa em questão não está conexcionada ou dependente de qualquer específico aumento da capacidade contributiva, sendo o seu valor achado dentro, pelo menos, o princípio da equivalência jurídica.

7.14. Mas, ainda, que não se possa ir tão longe, sempre o tributo em causa tem de ser qualificado como taxa quando visto pelo critério do art.º 4º, n.º 2, da Lei Geral Tributária. E esse critério não é de repudiário sem mais, só porque se lhe contrapõe uma outra tese doutrinária quanto à espécie de utilidades exigíveis para integrar a prestação pública. Tratando-se de um conceito construído doutrinariamente e que como tal foi assumido pela Constituição, ele deve ser admitido segundo a sua concepção mais ampla *conquanto* não saiam postergadas as exigências garantísticas que fundamentam as distinção funcional dos conceitos. E já acima vimos que isso não acontece seguramente. Ora, vistas as coisas por esse prisma, o certo é que sempre será possível descortinar aqui uma situação em que a licença repre-

⁽¹⁶⁾ Cfr. J. Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, Almedina, 2000, págs. 41 e segs, e Benjamim Rodrigues, *Para uma Reforma...*, op. cit., págs. 30 e segs.

senta não um tributo que é pago simplesmente para se aceder a utilidades que existem puramente nos bens privados, fora de qualquer intervenção conformadora do legislador, e em que se poderia falar em “obstáculo artificialmente levantado para, ao removê-lo, a Administração cobrar uma receita” - que alguma doutrina⁽¹⁷⁾ que, também, acompanhamos considera de impostos - mas um tributo que se paga para remover um limite ou um obstáculo à livre actividade dos particulares que apenas é levantado por evidentes e incontestadas razões de *interesse geral de conformação e de possibilidade de realização prática*, em que alguma doutrina, em que nos situamos, enquadra na categoria das taxas.

Trata-se de «um limite ou obstáculo substantivo, atinente sobretudo à concretização e realização prática da liberdade individual e à sua articulação com os interesses públicos de ordem geral»⁽¹⁸⁾. Tratam-se de casos em que a utilidade da actividade dos particulares só é verdadeiramente relevante, do ponto de vista da sua possibilidade de realização prática, precisamente porque a lei conforma, regula e limita o exercício de uma tal actividade. De algum modo, é possível afirmar existir, aqui, um bem económico distinto, enquanto produto de uma certa conformação feita pela administração, do que seria o próprio da actividade simplesmente particular, quando exercida livremente. Se fosse permitido fazer livremente toda a publicidade, esta perderia, por um lado, grande parte da sua capacidade de motivação das pessoas e, por outro, deixava de preservar aquele bem público do ambiente ecologicamente sadio. Ora, a actividade publicitária encontra-se, hoje, regulamentada precisamente para defender e preservar o equilíbrio urbano e ambiental, os valores estéticos, paisagísticos, ambientais e de segurança (cfr. a citada Lei n.º 97/88, de 17/8, e no Código da Publicidade, aprovado pelo DL. n.º 330/90, de 23/10 e republicado pelo DL. n.º 275/98, de 9/9, depois de ter sofrido no *inter in* três alterações). E tais diplomas cometem a defesa destes valores às câmaras municipais relativamente à área de cada município, sem prejuízo, obviamente, da intervenção necessária de outras entidades (cfr. art.º 1º, n.º 1, da Lei n.º 97/88). Aos municípios cabe, pois, a prossecução daqueles bens jurídicos, quer agindo positivamente, quer negativamente, aqui mediante o exercício do seu poder de polícia. Mas o que é certo é que, também, só de par com essa regulação é que a publicidade alcança a sua maior utilidade, conquanto cingida dentro dos parâmetros legalmente permitidos.

Deste modo, as câmaras municipais, ao concederem as licenças para a colocação e permanência de publicidade, mesmo que em edifícios privados, mas visíveis dos espaços públicos, estão a remover um limite ou obstáculo jurídico imposto ao livre exercício da actividade dos particulares, limite este que é um limite substantivo porquanto a substância da actividade dos particulares acaba por estar conformada por força dessa intervenção, tendo um conteúdo que só verdadeiramente existe nos termos em que se apresenta por virtude da intervenção administrativa.

7.15. No caso dos autos, e segundo emerge do probatório, estamos perante uma licença concedida para a instalação e permanência nos anos de 1997, 1998 e 1999 de um reclamo e friso luminosos nas fa-

⁽¹⁷⁾ Cfr. J. Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, Almedina, 2000, págs. 36.

⁽¹⁸⁾ Cfr. J. Casalta Nabais, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, Coimbra, 1998, págs. 263.

chadas do prédio que está arrendado à impugnante e que vai do n.º 32-B da Avenida do Uruguai, esquina com lote 1350 da Rua Professor Santos Lucas, em Lisboa. Ora, tal quadro de facto ajusta-se à hipótese acima apontada em que a publicidade acaba por “ocupar” simultaneamente os bens privados e o domínio público a propriedade privada enquanto afixada ao prédio urbano; o domínio público enquanto pendendo sobre o passeio e a rua públicos justapostos à parede do prédio. Por muito pouco que tal aconteça, não deixa de constituir facto notório, do conhecimento de todos os tribunais, que os reclamos e frisos luminosos quando aplicados sobre as fachadas dos prédios sobressaiem sobre as paredes dos prédios ou partes das mesmas entrando no espaço aéreo público que está por cima dos passeios e ruas públicas, no caso, do município de Lisboa.

A quantia liquidada à impugante pelos serviços da Câmara Municipal de Lisboa tem, pois, a natureza de taxa. Como tal, a criação do tributo não estava sujeita ao princípio de legalidade de reserva de lei formal constante dos arts. 106º, n.º 2, e 168º, n.º 1, al. i), da CRP (na versão ao tempo da publicação do referido regulamento municipal). A sentença recorrida não merece, por isso, qualquer censura. Consequentemente, o recurso interposto pelo Ministério Público não merece provimento.

C — A decisão:

8. Destarte, atento tudo o exposto, acordam os juizes deste tribunal em negar provimento ao recurso.

Sem custas por delas estar isento o recorrente.

Lisboa, 15 de Maio de 2002. — *Benjamim Rodrigues* (relator por vencimento) — *Vitor Meira* (vencido, nos termos da declaração de voto que junto) — *Baeta de Queiroz*.

Declaração de voto

No projecto que redigi como relator concedia provimento ao recurso do Ministério Público quanto à questão da inconstitucionalidade, seguindo de perto o acórdão do Tribunal Constitucional n.º 346/2001, de 10 de Julho de 2000. Nesse aresto considerava-se inconstitucional a taxa de publicidade fixada pelos artigos 3º e 16º do Regulamento de Publicidade da Câmara Municipal de Lisboa por violação dos artigos 106º, n.º 2, e 168º, n.º 1, al. i), da Constituição da República Portuguesa, em questão idêntica à que está em causa no presente recurso. Consideraria pois inconstitucionais as normas em que a liquidação assentou, não podendo manter-se a decisão recorrida que julgou a impugnação improcedente com base nessas normas e no pressuposto da sua constitucionalidade. Voto por isso contra a decisão que fez vencimento.

Vitor Meira.

Acórdão de 22 de Maio de 2002.

Assunto:

Poderes de cognição do STA. Incompetência em razão da hierarquia.

Doutrina que dimana da decisão:

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

Recurso n.º 54/02-30, em que são recorrente a Fazenda Pública e recorrida a FIGEST-Gestão Particip. Sociais Soc. Controlo, S.A. Relator o Ex.^{mo}. Juiz Cons. Dr. Alfredo Madureira.

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

Inconformada com a aliás douta sentença proferida pelo TT de 1.ª Instância do Porto, 2.º Juízo, 1.ª Secção, que, por impossibilidade da lide [art.º 287.º, al. e), do CPC e art.º 2.º, al. e), do CPPT], julgou extinta a instância de oposição à execução fiscal que FIGEST - Gestão de Participações Sociais, Sociedade de Controlo, S. A, deduzira contra a execução fiscal n.º 1821-98/700189.4 da 1.ª Repartição de Finanças de Matosinhos, dela interpôs recurso para este Supremo Tribunal Administrativo o Ex.^{mo} Representante da Fazenda Pública.

Apresentou tempestivamente as respectivas alegações de recurso jurisdicional, formulando as pertinentes conclusões - cfr. fls. 50 -, que aqui se dão por integralmente reproduzidas para todos os efeitos legais.

Contra-alegou também tempestivamente a Impugnante sustentando a bondade e acerto da sindicada decisão judicial reclamando, a final, a sua integral confirmação.

E, neste Supremo Tribunal, o Ex.^{om} Magistrado do Ministério Público emitiu depois mui douto parecer suscitando a questão prévia da incompetência, em razão da hierarquia, nos termos do disposto nos arts. 21.º, n.º 4, 32.º, n.º 1, al. b), e 41.º, n.º 1, al. a), do ETAF por, em seu esclarecido entender, o presente recurso não versar exclusivamente matéria de direito, Uma vez que, aduz, na conclusão 2.ª das suas alegações a Recorrente invoca factos que não constam do elenco probatório da sindicada sentença, E que, por isso, de harmonia com os referidos preceitos legais, o recurso não tem por fundamento exclusivo matéria de direito.

Reclama assim decisão que, acolhendo o entendimento sufragado, declare a suscitada incompetência em razão da hierarquia.

Notificada a Recorrente para, querendo, se pronunciar sobre a referida “questão prévia” - art.º 704.º do CPC -, pelo requerimento de fls. 101 que fez juntar aos autos, não só admitiu que o recurso interposto não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito, como, desde logo e para a hipótese de assim não vir a ser entendido, requereu a remessa dos autos ao tribunal hierarquicamente competente, o Tribunal Central Administrativo (2.ª Secção).

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir, em primeiro lugar e prejudicialmente, da questão da arguida incompetência em razão da hierarquia.

Questão que não pode deixar de proceder, como aliás a própria Recorrente reconhece.

Na verdade e como bem proficientemente evidencia o Ilustre Magistrado do Ministério Público, a Recorrente na apontada conclusão das suas alegações invoca factos que não só não foram estabelecidos na sindicada decisão, como, nela, não foram naturalmente levados em conta ou considerados.

Alega, com efeito e além do mais, ao arrepio do probatório lixado - cfr. pontos 1 a 4 de 45 v.º, que “2) Não existe duplicação de execuções.

Existe apenas a correr termos contra ela, pela dívida de IRC, do ano de 1989 no montante de . . . , uma execução no 6.º Bairro Fiscal do Porto. Na Repartição de Finanças está a correr termos, apenas uma carta precatória para penhora de bens extraída da dita execução e para aí remetida face à averiguação de que a sede da oponente era em Matosinhos. . . .”

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

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

Assim e ante o disposto no art. 705.º, n.º 1, do CPC para o julgamento sumário pelo Relator, até por maioria de razão e sem necessidade de outros ou melhores considerandos ou formalidades, Nos termos dos invocados arts. 32, n.º 1, al. b), e 41.º, n.º 1, al. a), do ETAF, 167.º do CPT e 280.º do CPPT.

Acordam os Juizes desta Secção em julgar procedente a “questão prévia” suscitada pelo Ex.^{mo} Magistrado do Ministério Público e, conseqüentemente, declarar a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do objecto do presente recurso, Indicando como competente, para tanto, a Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, ao qual e após o trânsito haverão de ser remetidos os presentes autos, face ao já requerido a fls. 112.

Sem custas por delas estar isenta a Fazenda Pública.

Lisboa, 22 de Maio de 2002. — *Alfredo Madureira* (relator) — *Branhão Pinho* — *Almeida Lopes* (vencido nos termos habituais).

Acórdão de 22 de Maio de 2002.**Assunto:**

Juros moratórios.

Doutrina que dimana da decisão:

Estando a liquidação dos juros de mora dependente do pagamento da obrigação principal quer quanto ao seu nascimento quer quanto ao período de tempo relativamente ao qual serão devidos a obrigação de juros de mora não pode nascer sem que exista uma dívida de imposto deixando os ditos juros de mora de ser devidos se a dívida a que se reportam se extinguir.

Recurso n.º 126/02. Recorrente: Manuel Ribeiro, L.^{da}; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Cons.^o Dr. António José Pimpão.

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

1. Manuel Ribeiro, L.^{da}, recorre da sentença que, no Tribunal Tributário de 1.^a Instância do Porto, 2.^o Juízo, 2.^a Secção, julgou improcedente a oposição referente à execução resultante da liquidação efectuada pela Alfândega de Leixões de sobretaxa de importação.

Alegou formulando as seguintes conclusões:

1. A oponente constituiu-se na obrigação de pagar juros de mora em 2/7/1983.

2. O prazo de prescrição da dívida de juros moratórios é de cinco anos.

3. A prescrição do imposto vai implicar a prescrição dos juros de mora que começam a correr depois do momento da liquidação da dívida.

4. A sobretaxa de importação foi liquidada e notificada ao oponente para este proceder ao seu pagamento em 22/6/1983.

5. O prazo de prescrição dos impostos abolidos é de oito anos, contando-se para o efeito todo o tempo decorrido independentemente da suspensão ou interrupção do prazo.

6. Se se entender que a prescrição do imposto implica a prescrição dos juros, estes prescreveram em 2/7/1991, data em que prescreveu o imposto.

7. Se se entender que, por força da autonomia do crédito de juros, o prazo da sua prescrição é diferente, estes prescreveram cinco anos após a constituição da dívida de juros.

O EMMP entende que o recurso merece provimento de acordo com jurisprudência deste STA que cita.

2. A sentença recorrida fixou o seguinte quadro factual:

1. Em 10.03.2000, foi instaurada contra a oponente execução fiscal para cobrança coerciva de dívida referente a juros moratórios, devidos pela falta de pagamento da dívida aduaneira que lhe foi liquidada no Bilhete de Importação n.º 43048, de 22.06.983, no montante de 1.446.329\$00.

2. A dívida liquidada no referido Bilhete de Importação provinha de sobretaxa de importação de 1000 colectores/painéis solares efectuada pela oponente.

3. A oponente foi citada para execução em 10.04.2000.

3.1. A decisão recorrida pronunciou-se pela não prescrição da dívida exequenda que se reporta não à sobretaxa de importação mas a juros de mora conforme consta do título executivo de fls. 8 dos autos.

Sustentou, para tanto, que ao caso não é aplicável o prazo de prescrição de 8 anos a que alude o art. 48.^o da Lei Geral Tributária (LGT),

nem o disposto no art. 53.^o da Lei n.º 87-B/98, de 31.12 pois tais preceitos legais estatuem apenas para impostos ou dívidas tributárias e os juros de mora não assumem tal natureza, pois a sua única função é a de indemnizar ou compensar o credor pelo atraso no cumprimento da obrigação.

Acrescentou que não é aplicável o disposto no art. 5.^o n.º 3 do Dec.-Lei n.º 398/98, de 17.12, nem o art. 44.^o, n.º 2, da LGT pois tais preceitos contendem com o instituto da caducidade e não com o da prescrição já que mediante a caducidade, extingue-se o direito de liquidação enquanto que por via da prescrição se extingue o direito de cobrança, de exigir o pagamento.

Referiu também que na vertente de autonomia e acessoriedade, característica dos juros moratórios, a dívida de juros é acessória da obrigação principal ou de capital (na medida em que não nasce sem ela), contudo, após a respectiva constituição ganha autonomia, nos termos do art. 561.^o do Código Civil (CC) pelo que se bem que o regime da prescrição dos juros moratórios seja o mesmo da dívida a que respeitam, por força daquela acessoriedade, o certo é que estão sujeitos a um prazo prescricional autónomo, que é de cinco anos, nos termos do Dec.-Lei n.º 49 168, de 05.08.969, entretanto revogado pelo Dec.-Lei n.º 73/99, de 16.03, que manteve, contudo, o mesmo prazo.

Concluiu que a oponente foi notificada para efectuar o pagamento em 23.12.999 e, de acordo com o art. 805.^o do CC, constituiu-se em mora ou seja na obrigação de pagar juros de mora a partir do décimo dia, ou seja, a partir de 02.01.2000. Assim o prazo prescricional iniciou-se em 02.01.2000 pelo que só se completaria em 02.01.2005 ao que acresce que ocorreram já causas de interrupção da prescrição, como sejam a instauração da execução e a citação da oponente, factos esses que têm por efeito inutilizar todo o tempo entretanto decorrido, nos termos dos arts. 323.^o, n.º 1, 325.^o, n.º 1, e 326.^o, n.º 1, do CC. Tendo a oponente sido citada em 10.04.2000, foi-o ainda antes do decurso do prazo de 5 anos, operando-se o efeito interruptivo, nos termos dos arts. 323.^o, n.º 1, e 327.^o, n.º 1, do CC pelo que julgou a oposição procedente.

3.2. A questão do regime da prescrição dos direitos aduaneiros nacionais abolidos foi já objecto de jurisprudência deste STA, conforme refere o EMMP (cfr. Ac. de 15-6-2000, Rec. 24.688, e 14-11-01, Rec. 26.074).

Inexistindo motivos para dela discordar passaremos a acompanhá-la seguindo de perto o último e mais recente acórdão citado.

Pronunciaram-se estes acórdãos sobre direitos aduaneiros e sobretaxa de importação nacionais que foram abolidas com o termo da 1.^a etapa da Adesão de Portugal às Comunidades Europeias, de acordo com o estipulado nos arts. 268.^o, 190.^o, 196.^o e 198.^o do Acto de Adesão.

Nos termos do art.^o 48.^o, n.º 1, da Lei Geral Tributária “as dívidas tributárias prescrevem, salvo o disposto em lei especial, no prazo de oito anos, contados, . . . nos impostos de obrigação única, a partir da data em que o facto tributário ocorreu”.

Por sua vez o art.^o 5.^o, n.º 2, do DL. n.º 398/98, de 17/12, diploma que aprovou aquela LGT, estabeleceu que “aos impostos já abolidos à data da entrada em vigor da lei geral tributária aplicam-se os novos prazos de prescrição, contando-se para o efeito todo o tempo decorrido independentemente de suspensões ou interrupções de prazo”.

O facto tributário relativo aos direitos e sobretaxa aduaneiros exequendos sobre os quais incidiram os exequendos juros de mora ocorreu, conforme consta da matéria factual fixada em 22-06-1983.

É certo que nos presentes autos apenas vem questionada a prescrição dos juros moratórios uma vez que a execução foi instaurada apenas por estes.

Os ditos impostos devem ser qualificados como de obrigação única uma vez que o facto tributário de que resulta a obrigação legal “está normativamente conformado em termos da sua irrepetibilidade temporal” por ser única a importação sobre que incidiram.

Sendo assim e nos termos das disposições legais invocadas a prescrição dos ditos direitos e sobretaxa ocorreu com a entrada em vigor da LGT ou seja em 01.01.1999.

Como nos mencionados acórdãos se escreveu “não se diga que não se aplica ao caso *sub judice* o prazo prescricional previsto no art.º 48º da LGT, porque o n.º 2 do art.º 53º da Lei do OE para 1999 estabelece uma excepção à regra geral prevista no n.º 2 do art.º 5º do DL. n.º 398/98, de 17 de Dezembro, exceptuando dessa regra os direitos (aduaneiros) nacionais e sobretaxa de importação.

É que, como é do conhecimento público, o *Diário da República* em que tal lei se contém só foi distribuído em meados de Janeiro de 1999.

Acresce que o art.º 119º, n.ºs 1, 2 e 3, da Constituição estabelecendo a obrigatoriedade de publicação no jornal oficial das leis, entre outros diplomas, sanciona a eventual falta de publicidade com a ineficácia jurídica.

No mesmo sentido estabelece o art.º 5º, n.ºs 1, do Código Civil que a lei só se torna obrigatória depois de publicada no jornal oficial.

Por sua vez a Lei n.º 6/83, de 29/07, tendo subjacente no seu pensamento que a publicação é condição de eficácia jurídica de qualquer diploma legal, “recomenda ao legislador que a data do diploma seja a da sua publicação e que esta se concretize no dia correspondente ao da sua data (cfr. art.º 1º)”.

Acrescenta o art.º 2º da mesma lei, no que se reporta ao começo de vigência, que o diploma legal entra em vigor no dia nele fixado, ou na falta de fixação, no continente, no quinto dia após a sua publicação, e nos Açores e Madeira no décimo quinto dia.

É, por isso, de concluir que em “sede de eficácia/obrigatoriedade das leis o que releva é a sua efectiva publicação no *Diário da República*, como é jurisprudência pacífica, antiga e reiterada deste STA cfr., *inter alia*, o acórdão do Pleno desta Secção de 28.XII.1985, rec. 15 165; e da Secção, de 30.XI.1988, rec. 4356; cfr., também, os Pareceres da PGR, de 01.III.78 e de 10.I.85, in, respectivamente, *BMJ* n.º 290-115 e *D.R.* II, n.º 234, de 11.X.85”.

Por isso “há que desconsiderar a data do início de vigência da Lei n.º 87-B/98 como sendo a constante da sua publicação, como está previsto no seu art.º 87º, tomando-se antes como data de início de vigência, à face dos princípios que se deixaram expostos, aquela em que ela efectivamente foi publicada ou seja, a de 16 de Janeiro de 1998. E a ser assim temos que não prevendo a Lei n.º 87-B/98, quanto a tal matéria, a sua eficácia retroactiva, independentemente de, a existir, se poder questionar a constitucionalidade de um tal preceito por ofensa ao princípio da não retroactividade das leis fiscais constante do art.º 103º, n.º 3, da CRP, na versão vigente ao tempo (revisão de 1997), há que concluir que a quando do início de vigência

da mesma já a prescrição se havia consumado ao abrigo das disposições em vigor em 01.01. 1999”.

Concluindo-se que havia prescrito a dívida tributária resta apreciar se ocorre também a prescrição dos juros moratórios em execução, conforme sustenta a recorrente, ou se, pelo contrário, conforme decidiu a sentença em apreciação, tal prescrição não ocorreu.

Para assim concluir sustentou, em síntese, a sentença recorrida que ao caso não é aplicável o prazo de prescrição de 8 anos a que alude o art. 48º da Lei Geral Tributária (LGT), nem o disposto no art. 53º da Lei n.º 87-B/98, de 31.12 pois tais preceitos legais estatuem apenas para impostos ou dívidas tributárias e os juros de mora não assumem tal natureza, pois a sua única função é a de indemnizar ou compensar o credor pelo atraso no cumprimento da obrigação.

Acrescentou que na vertente de autonomia e acessoriedade, característica dos juros moratórios, a dívida de juros é acessória da obrigação principal ou de capital (na medida em que não nasce sem ela), contudo, após a respectiva constituição ganha autonomia, nos termos do art. 561º do Código Civil (CC) pelo que se bem que o regime da prescrição dos juros moratórios seja o mesmo da dívida a que respeitam, por força daquela acessoriedade, o certo é que estão sujeitos a um prazo prescricional autónomo, que é de cinco anos, nos termos do Dec.-Lei n.º 49 168, de 05.08.969, entretanto revogado pelo Dec.-Lei n.º 73/99, de 16.03, que manteve, contudo, o mesmo prazo pelo que concluiu que a oponente foi notificada para efectuar o pagamento em 23.12.999 e, de acordo com o art. 805º do CC, constituiu-se em mora ou seja na obrigação de pagar juros de mora a partir do décimo dia, ou seja, a partir de 02.01.2000, não tendo, por isso, o prazo prescricional que se iniciou em 02.01.2000 ocorrido pois só se completaria em 02.01.2005.

Defende a recorrente que o prazo da prescrição começa a correr a partir do momento da verificação do facto tributário implicando a prescrição do imposto a prescrição dos juros de mora que começam a correr depois do momento da liquidação da dívida.

Acrescenta que, contrariamente ao decidido na sentença em apreciação que sustentou que a constituição da obrigação de pagar os juros de mora ocorreu dez dias após a notificação para proceder ao pagamento, esta constituição do crédito de juros ocorreu após o decurso do prazo do pagamento voluntário da sobretaxa de importação, nos termos do artº 1º, n.º 1, al. a) do DL 73/99, de 16-3, que terminou dez dias após 22/6/1983.

O EMMP sustenta que, em 23-12-99, quando a recorrente foi notificada para pagar a dívida exequenda, referente aos juros de mora, já a dívida de que aqueles eram dependentes se encontrava prescrita pelo que não é obrigatório o pagamento daqueles juros de mora.

Estabelece o artº 1º, n.º 1, al. a), do mencionado DL nº 73/99, de 16-3, que são sujeitos a juros de mora as dívidas ao Estado ... seja qual for a forma de liquidação e cobrança, provenientes de contribuições, impostos taxas e outros rendimentos quando pagos depois do prazo do pagamento voluntário acrescentando o nº 2 do mesmo preceito legal que para efeitos da alínea a) considera-se prazo de pagamento voluntário o que estiver fixado por lei, contrato ou despacho ministerial que reconhece a dívida nos termos da alínea a) do nº 2 do artº 233º do CPT.

Igualmente resulta do artº 4º do mesmo diploma legal que a liquidação de juros de mora não poderá ultrapassar os últimos cinco

anos anteriores à data do pagamento da dívida sobre que incidem, não contando para esse efeito os períodos durante os quais a liquidação de juros fique legalmente suspensa.

Destes preceitos parece resultar que a liquidação dos juros de mora está dependente do pagamento da obrigação principal quer quanto ao seu nascimento quer quanto ao período de tempo relativamente ao qual serão devidos.

Nesta perspectiva se entende a afirmação de Jorge de Sousa, e outros, *Problemas Fundamentais de Direito Tributário*, 1999, VISLIS, p. 180 quando afirma que “esta natureza reparadora e compulsória, não é incompatível com a natureza de obrigação acessória que lhe é atribuída por alguns autores, uma vez que a (obrigação) objecto de juros (de mora) não pode nascer sem que exista uma dívida de imposto e eles deixam de contar-se desde que a dívida a que se reportam se extinga”.

E na situação concreta dos presentes autos encontrando-se prescrita a obrigação principal quando a executada foi notificada para pagar os juros de mora não podia renascer esta obrigação de pagamento destes juros de mora uma vez que já não existia a obrigação de pagamento da obrigação principal.

Do exposto resulta que merece provimento o presente recurso.

4. Termos em que se acorda em conceder provimento ao presente recurso em revogar a sentença recorrida e, considerando prescrita a dívida exequenda, julgar procedente a oposição e decretar a extinção da execução fiscal.

Sem custas.

Lisboa, 22 de Maio de 2002. — *António Pimpão* (relator) — *Mendes Pimentel* — *Vitor Meira*.

Acórdão de 22 de Maio de 2002.

Assunto:

Oposição à execução. Fundamentos. Suspensão da execução. Convolução.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Os fundamentos legalmente admissíveis de oposição à execução são os taxativamente previstos nas várias alíneas do n.º 1 do art.º 204, do CPPT que, aliás, correspondem grosso modo à anterior seriação contida no art.º 286º, n.º 1, do CPT.*
- 2 — *A suspensão da execução ocorre ope lege e até ao trânsito em julgado da decisão judicial que aprecie eventual oposição judicial deduzida (arts. 212º e 213º do CPPT) e correrá também, por simples decisão do órgão administrativo tributário competente, nos casos e termos do disposto no art.º 169º do CPPT, desde que, para tanto, se verifiquem ocorrer os necessários pressupostos, verificação que cumpre àquele órgão tributário.*

3 — *A convolução recomendada pelos artigos 97º, n.º 3, da LGT e 199º do CPC apenas impõe ou permite que, em caso de erro na forma do processo utilizado, o juiz determine o prosseguimento do processo na forma processual e judicial adequada caso para tanto se verifiquem as necessárias condições de admissibilidade e tempestividade.*

Recurso nº 165/02-30. Recorrente: António da Silva Rocha; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Alfredo Madureira.

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

Inconformado com a aliás douta sentença do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Aveiro que lhe julgou improcedente a oposição deduzida contra a execução fiscal n.º 0108-96/900012.7 da 1ª Repartição de Finanças de Ílhavo, no montante de 51.189\$00 por dívida de ocupação para com a Junta Autónoma do Porto de Aveiro, dela interpôs recurso para esta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, o recorrente António da Silva Rocha, nos autos convenientemente identificado.

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

1. *Ao não se pronunciar sobre o requerimento da suspensão e consequentemente ao não ordenar a suspensão está a douta sentença a violar reiteradamente o disposto nos artigos 255º, nº 1, do Código de Processo Tributário e o artigo 156º do Código de Processo Civil.*

2. *Deveria a douta sentença ter suspenso a execução por estarem preenchidos todos os requisitos do 255º, nº 1, do CPT*

3. *Ao não decidir assim, violou a douta sentença recorrida, por errada interpretação, os preceitos atrás referidos, pelo que deve ser revogada e substituída por outra que decidida em conformidade.*

Não foram apresentadas quaisquer contra alegações.

O Ex.^{mo} Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal emitiu depois mui douto e fundamentado parecer opinando pela procedência do presente recurso jurisdicional com base na evidenciada circunstância de na impugnada decisão se haver praticado a invocada nulidade omissão de pronúncia - prevista na al. d) do n.º 1 do art.º 668º do CPC.

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

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

- *A dívida exequenda respeita a ocupação em dívida à junta Autónoma do Porto de Aveiro, cujo montante foi liquidado nos termos do Regulamento de Tarifas das Juntas Autónomas dos Portos no valor de 3 792\$00 e juros dividendos;*

- *O oponente foi notificado em 8 de Agosto de 1996, por carta registada para proceder ao pagamento voluntário dessa dívida, não tendo efectuado esse pagamento;*

- *Para cobrança coerciva dessa dívida foi instaurado o processo de execução fiscal nº 0108-96/900012.7;*

- O oponente foi citado, para a execução por aviso postal remetido em 25 de Outubro de 1996;

- A oposição foi instaurada em 13 de Novembro de 1996.

E com base nela julgou improcedente a oposição deduzida em virtude de haver considerado que o oponente não invocara qualquer fundamento válido de oposição (cfr. art.º 204 do CPPT), e que não ocorria fundamento para determinar a também requerida suspensão da execução (cfr. requerimento de fls. 49), determinando, embora e a final, fosse extraída certidão da petição inicial a fim de ser enviada à entidade competente para, no processo de execução, ser tomada posição quanto à invocada falta de força executiva do título.

É contra o assim decidido que se insurge o Oponente nos termos das transcritas conclusões do seu recurso jurisdicional, no que aliás e como se deixa relatado colhe entendimento conforme do Ilustre Procurador-Geral-Adjunto junto deste STA que, no que concerne à arguida nulidade de sentença decorrente da invocada omissão de pronúncia quanto à requerida suspensão da instância executiva, sustenta ter-se o M.mo Juiz apenas pronunciado sobre a suspensão da própria instância de oposição, questão que, aliás, lhe não havia sido posta, e não sobre a requerida suspensão da instância executiva.

Colhidos os vistos legais, cumpre apreciar e decidir.

Vejamos então.

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

- A dívida exequenda respeita a ocupação em dívida à junta Autónoma do Porto de Aveiro, cujo montante foi liquidado nos termos do Regulamento de Tarifas das Juntas Autónomas dos Portos no valor de 3 792\$00 e juros dividendos;

- O oponente foi notificado em 8 de Agosto de 1996, por carta registada para proceder ao pagamento voluntário dessa dívida, não tendo efectuado esse pagamento;

- Para cobrança coerciva dessa dívida foi instaurado o processo de execução fiscal nº 0108-96/900012.7;

- O oponente foi citado, para a execução por aviso postal remetido em 25 de Outubro de 1996;

- A oposição foi instaurada em 13 de Novembro de 1996.

E com base nela julgou improcedente a oposição deduzida em virtude de haver considerado que o oponente não invocara qualquer fundamento válido de oposição (cfr. art.º 204 do CPPT), e que não ocorria fundamento para determinar a antes requerida suspensão da execução (cfr. requerimento de fls. 49), determinando, embora e a final, fosse extraída certidão da petição inicial a fim de ser enviada à entidade competente para, no processo de execução, ser tomada posição quanto à invocada falta de força executiva do título.

É contra o assim decidido que se insurge o Oponente nos termos das transcritas conclusões do seu recurso jurisdicional, no que aliás e como se deixa relatado colhe entendimento conforme do Ilustre Procurador-Geral-Adjunto junto deste STA.

Não lhes assiste porém qualquer razão.

Com efeito e como emerge do texto da sindicada decisão é absolutamente claro que não ocorre a alegada omissão de pronúncia sobre a requerida suspensão do processo executivo. Atente-se no que se escreveu a fls. 57 dos autos: "*Não se vislumbra qualquer fundamento susceptível de determinar a suspensão do presente processo.*"

Podem dizer-se, porventura com inteiro cabimento, que a pronúncia emitida sobre o requerido ponto é bem insuficiente em sede de fundamentação, quer de facto, quer de direito.

Dizer-se que ocorre omissão de pronúncia invalidante da sindicada sentença [art.º 668º, n.º 1, al. d), do CPC] é que não; e reportada, como inequivocamente é, tal pronúncia decisória ao conteúdo do requerimento junto a fls. 49 dos autos, há-de naturalmente referir-se o indeferimento decretado ao pedido de "...suspensão da execução...".

Improcede assim a conclusão 1ª das alegações do presente recurso jurisdicional.

Mas seria caso de decretar a suspensão da execução nos presentes autos de oposição à execução, tal como vinha requerido a fls. 49, e como o Recorrente sustenta na conclusão 2ª das suas alegações do presente recurso jurisdicional, pois alega estarem preenchidos todos os requisitos do art.º 255º, n.º 1, do CPT?

(Anotar-se que, embora invocado este preceito do CPT, o certo é que na sindicada sentença se decidiu antes, sem impugnação ou controvérsia, que o regime processual aplicável ao ajuizado caso dos presentes autos era, face ao disposto no art.º 12º da Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho, o do novo Código de Procedimento e Processo Tributário;

O que, para o efeito, não é sequer relevante já que, em substância, as normas do CPPT que adiante se indicarão têm nas correspondentes normas do CPT idêntica formulação legislativa.)

Suspensão que, na tese do Ex.º Magistrado do Ministério Público junto deste STA e de harmonia com a jurisprudência desta Secção que expressamente convoca, sempre demandaria a procedência ainda que parcial do presente recurso jurisdicional, mediante convalidação da oposição "...em requerimento dirigido à execução...".

Salvo o devido respeito que é obviamente muito, cremos porém que sem razão.

Com efeito, a suspensão da execução, verificada ope lege até ao trânsito em julgado da decisão judicial sobre a oposição (cfr. arts. 212º e 213º do CPPT e 294º e 295º do CPT), ocorrerá também por simples decisão do órgão administrativo tributário competente nos casos e termos do disposto no art.º 169º do CPPT (art.º 255º do CPT).

Ponto é que se verifiquem, para tanto, os necessários e legais pressupostos, verificação que cumpre àquele órgão tributário, independentemente de prévia decisão judicial e apenas condicionada ao conhecimento que da existência de processo que justifique a suspensão da execução seja dado pelo executado, o que, como no caso dos autos, sempre ocorrerá em consequência do simples recebimento da oposição deduzida - cfr. n.ºs 4 e 5 do citado art.º 169º do CPPT e n.º 5 do art.º 255º do CPT.

Já que, nos precisos termos do disposto no art.º 213º do CPPT, transitada em julgado a sentença que decidir a oposição, o processo será devolvido ao órgão de execução fiscal competente para ser apensado ao processo da execução.

A questionada e supervenientemente requerida suspensão da execução - cfr. requerimento de fls. 49 - não poderá deixar de ser apreciada e decidida pelo órgão tributário competente, nos termos dos referidos preceitos legais, e sem que, para tanto, haja que convalidar o que quer que seja.

Na verdade, a convalidação recomendada ao juiz como verdadeira injunção - cfr. arts. 97º, n.º 3, da LGT e 199º do CPC, porventura

traduzindo e dando corpo ordinário à garantia constitucional do acesso aos tribunais e à decisão judicial em tempo útil, como salvaguarda da tutela efectiva dos direitos e interesses legalmente protegidos (art.º 20º da CR), apenas impõe ou permite que, em caso de erro na forma do processo judicial utilizado, verificada que esteja a admissibilidade do pedido formulado e a causa de pedir invocada, se determine que o processo siga a forma processual adequada, desde que, para tanto seja ainda competente o tribunal demandado e a "acção judicial" não tenha entretanto perdido oportunidade decorrente da eventual caducidade no mesmo sentido Diogo Leite Campos, Benjamim Rodrigues e Jorge Sousa, *in Lei Geral Tributária, Comentada e Anotada*, pag. 422. e outros.

Assim, a convalidação prevista e imposta ao juiz há-de viabilizar apenas o prosseguimento do processo judicial na forma adequada (a "acção judicial", no entendimento dos citados autores) e não, tal como se verifica no caso dos autos, envolver a adopção pelo Tribunal de iniciativa procedimental que ao particular caberia e para cujo conhecimento e primária decisão seja materialmente competente outro órgão decidente, no caso, um órgão da administração tributária.

Tanto mais que a requerida pronúncia à cerca da suspensão da execução se impõe a este último, sem mais e como inequivocamente decorre das disposições legais ora invocadas.

Pronúncia decisória que, se não respeitar os apontados pressupostos legais (cfr. art.º 169º, n.º 1, do CPPT e 255º, n.º 1, do CPT) sempre será, essa sim, passível de recurso judicial nos termos dos aplicáveis e correspondentes arts. 276º do CPPT e 355º do CPT.

Em face do que exposto fica, acordam os Juízes desta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao presente recurso jurisdicional, assim mantendo a decretada improcedência da oposição judicial deduzida contra a execução fiscal antes instaurada.

Custas pela Oponente, fixando a procuradoria em 40%.

Lisboa, 22 de Maio de 2002. — *Alfredo Madureira* (relator) — *Branção de Pinho* — *Almeida Lopes*.

Acórdão de 22 de Maio de 2002.

Assunto:

Matéria de facto e incompetência do STA.

Doutrina que dimana da decisão:

Versa matéria de facto o recurso em cujas conclusões das alegações se discutem factos que a sentença em apreciação não fixou pelo que a competência para do mesmo conhecer cabe à Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo e não a este Supremo Tribunal Administrativo.

Recurso n.º 254/02, em que são recorrente a Fazenda Pública, recorrido António Ferreira Alves e de que foi relator, o Ex.º Juiz Cons.º Dr. António Pimpão.

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

1. O ERFP recorre da sentença que, no Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Viseu julgou procedente a impugnação da liquidação adicional de IRS de 1994 e respectivos juros compensatórios e anulou a respectiva liquidação.

Alegou formulando as seguintes conclusões:

1 - A petição inicial não identifica a entidade que praticou o acto impugnado, requisito essencial, nos termos do n.º 1 do art.º 127º do CPT (actualmente n.º 1 do art.º 108º do CPPT) e al. c) do art.º 36º da LPTA.

2 - Tal falta, insusceptível de regularização nos termos do art.º 40º da LPTA, deve conduzir à rejeição do pedido.

3 - Como resulta da conclusão da petição inicial, a impugnação não tem por objecto a liquidação, mas sim o acto antecedente, ou seja, o acto de fixação da matéria tributável, e o pedido consiste na revogação deste acto prévio à liquidação.

4 - Tal acto não é susceptível de impugnação judicial autónoma; nem o Tribunal tem competência para o revogar, pelo que também por este motivo deveria a impugnação ser rejeitada.

5 - Em todo o caso, não ficou provado que não tivessem sido devolvidas ao impugnante as pastas das facturas relativas às aquisições de mercadorias, nem ficou demonstrada a impossibilidade de o impugnante fundamentar o pedido por carência de elementos imputável à Administração Fiscal.

6 - De qualquer modo, a verificar-se tal situação, não era susceptível de fazer suscitar dúvidas quanto à existência do facto tributário, perante os elementos constantes dos autos.

7 - A liquidação e procedimentos, prévios que a ela conduziram, designadamente a aplicação de métodos indirectos e o apuramento dos valores em falta, encontram-se devidamente fundamentados e não sofrem de qualquer vício.

O EMMP entende que o recurso versa na conclusão 5.ª matéria de facto pelo que é este STA incompetente em razão da hierarquia para conhecer o presente recurso.

A ERFP admite que o recurso não versa apenas matéria de direito e que caso este STA venha a pronunciar-se nesse sentido desde já requer a remessa dos autos ao TCA.

2. A sentença recorrida fixou o seguinte quadro factual:

a) Os Contribuintes foram fiscalizados pela AT com referência aos anos de 1992, 1993 e 1994, tendo o Funcionário que efectuou a fiscalização concluído, no seu relatório de 8 de Julho de 1996, que a contabilidade enfermava de diversas irregularidades, que enunciou, motivo por que não era possível proceder ao cálculo directo do volume de negócios (cfr. cópia do relatório de fls. 12 a 18);

b) Com base naquele relatório o Director de Finanças da Guarda, com referência ao ano de 1994 e com recurso a métodos indiciários, fixou aos Contribuintes o rendimento global líquido de 2.364.742\$00 (cfr. a petição por que os Contribuintes reclamaram daquela fixação e a decisão da mesma, na cópia do processo de reclamação em apenso);

c) Os Contribuintes reclamaram dessa fixação para a Comissão Distrital de Revisão (CDR) e, na ausência de acordo entre os vogais

da Fazenda Pública e dos Contribuintes, a reclamação foi decidida em 18 de Junho de 1997 pelo Subdirector Tributário que presidiu à comissão, decisão confirmada na mesma data pelo Director de Finanças da Guarda, que manteve a fixação do rendimento global líquido em 2.364.742\$00 (cfr. a decisão a fls. 36 do processo de reclamação cuja cópia foi junta por apenso);

d) Nessa reclamação, os Contribuintes alegaram que «estão impossibilitados de proceder a uma reclamação tão fundamentada como seria exigível» por terem entregue os seus elementos da contabilidade na RFCB, mediante solicitação do Funcionário encarregado da fiscalização, e nunca lhe ter sido entregue «grande parte dos elementos relativos à contabilidade», «designadamente as pastas de arquivo que continham as facturas, documentos de despesa da Segurança Social e outros, respeitantes aos anos de 1992, 1993 e 1994» (cfr. o requerimento, corrigido, por que foi interposta a reclamação, de fls. 8 a 12 do processo de reclamação cuja cópia está junta por apenso);

e) No despacho por que decidiu a reclamação, o Presidente da CM remeteu para o laudo do vogal da Fazenda Pública no qual, para além do mais, ficou escrito:

«(...)

2 - A aplicação de métodos indiciários teve por base a falta de credibilidade da escrita, por haver indícios fundados de que a contabilidade não reflecte a exacta situação patrimonial e o resultado efectivamente obtido, assentando nos seguintes fundamentos:

a) Os registos de apuros diários previstos no art. 46.º do CIVA estão elaborados com deficiências não permitindo a possibilidade de verificar qual o tipo de mercadoria vendida.

b) No livro de registo de vendas não existe discriminação das vendas de electrodomésticos em relação às restantes vendas, dificultando por isso uma fiscalização mais eficiente.

c) Também no livro de compras, as compras de mercadorias não se encontram separadas das matérias-primas usadas em prestação de serviços, dificultando do mesmo modo o trabalho de fiscalização.

3 - O método utilizado no cálculo das correcções efectuadas ao volume de negócios declarado, baseou-se num primeiro tempo no cálculo das quantidades de electrodomésticos omitidos (v. g. televisores, rádios, esquentadores, etc.) a que depois foi aplicado o preço médio da venda extraído dos elementos da escrita do sujeito passivo. Todo o método seguido se encontra explanado no relatório da inspecção tributária datado de 08/07/96.

4 - Apreciando os argumentos invocados pelo contribuinte na sua reclamação e discutidos nesta reunião, somos de opinião que a presente reclamação deve ser considerada improcedente pela seguinte ordem de razões:

a) É nossa convicção que a aplicação de métodos indiciários se encontra plenamente justificada e de acordo com a lei vigente.

b) A reclamação apresentada pelo contribuinte é demasiado superficial. De facto, em momento algum do seu texto, contraria, objectivamente, os critérios, métodos e cálculos seguidos pela inspecção tributária. Inclusive, não põe em causa o critério seguido na determinação das quantidades de electrodomésticos omitidos nem o cálculo do preço de venda estimado que serviu de base à estimativa do volume de negócios omitido, de que resultaram as correcções levadas a efeito em sede de IRS categoria C e de Imposto sobre o Valor Acrescentado. [...]» (cfr. o laudo a fls. 33/34 e o despacho a fls. 36 do processo de reclamação cuja cópia foi junta por apenso);

f) Com base no rendimento global fixado a AT liquidou adicionalmente aos Contribuintes em 16 de Julho de 1997 IRS e juros compensatórios do montante de 361.945\$00 (cfr. nota extraída do sistema informático da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos (DGCI) a fls. 10);

g) Os Contribuintes foram notificados dessa liquidação, bem como para efectuarem o seu pagamento voluntariamente até 8 de Setembro de 1997 (cfr. nota extraída do sistema informático da DGCI a fls. 11);

h) Em 2 de Dezembro de 1997 os Contribuintes fizeram dar entrada na RFCB a petição inicial que deu origem a este processo e na qual, sustentando que não há lugar à liquidação dita em j), pediram a "revogação" do acto impugnado (cfr. a petição inicial, de fls. 2 a 6, bem como o carimbo de entrada que lhe foi apostado);

i) Com vista ao respectivo exame e na sequência da notificação que para esse efeito lhes foi efectuada pelo Funcionário encarregado da fiscalização dita em a), os Contribuintes entregaram na RFCB os livros da sua contabilidade respeitantes aos anos de 1992, 1993 e 1994 (cfr. depoimentos das testemunhas, de fls. 100 a 103 e 236 a 238, bem como a cópia da nota de visita, a fls. 104);

j) Finda a fiscalização, aquele Funcionário, apesar das diversas insistências dos Contribuintes, não lhes devolveu a totalidade dos livros da contabilidade, designadamente os livros de compras e de vendas, inventários e facturas, não se conhecendo o actual paradeiro dos que estão em falta, apesar das buscas efectuadas na RFCB (cfr. os depoimentos das testemunhas arroladas pelos Impugnantes, que confirmaram a versão dos factos apresentada na petição inicial, sendo que tal versão foi também, em parte, confirmada pelo Funcionário que chefiava à data a RFCB; tenha-se também em conta que, segundo os depoimentos prestados pelos dois Funcionários que exerceram funções de chefia naquela repartição à data a que se reportam os factos, não era procedimento adoptado na repartição a emissão aos contribuintes de recibos de entrega dos livros de contabilidade, assim como não era exigido aos contribuintes que assinassem qualquer termo de entrega quando da devolução dos mesmos livros);

l) Em 30 de Junho de 1998 o Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais proferiu despacho final no processo disciplinar em que foi arguido o Funcionário da AT que procedeu à fiscalização dita em a), aplicando-lhe a pena de demissão por violação dos deveres de isenção, de zelo, de lealdade e de sigilo, se bem que por factos entre os quais não se contam os descritos em j) (cfr. os documentos de fls. 128 a 210).

3. Defende o EMMP que o recurso versa na conclusão 58 matéria de facto pelo que é este STA incompetente em razão da hierarquia para conhecer o presente recurso.

A ERFPA admite que o recurso não versa apenas matéria de direito e que caso este STA venha a pronunciar-se nesse sentido desde já requer a remessa dos autos ao TCA.

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

Estabelece o artº 21º, nº 4 do ETAF que "A Secção de Contencioso Tributário (do STA) apenas conhece de matéria de direito nos processos, inicialmente julgados pelos tribunais tributários de 1.ª instância".

Acrescenta o artº 32º, nº 1, al. b) do mesmo diploma legal que "compete à Secção de Contencioso Tributário (do STA) conhecer

dos recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários de 1.^a instância, com exclusivo fundamento em matéria de direito”.

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

Em termos coincidentes com os preceitos acabados de enunciar estabelece o artº 167º do CPT que “das decisões dos tribunais tributários de 18 instância cabe recurso, ... a interpor ... para a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, salvo se a matéria for exclusivamente de direito, caso em que cabe recurso ... para a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo”.

No mesmo sentido se pronuncia o artº 280º do CPPT.

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

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

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

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

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

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

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

A competência do tribunal de recurso ou a medida da sua jurisdição afere-se pela matéria levada às conclusões das alegações tal como o recorrente o configura nas ditas conclusões pelo que será em função destas que se averiguará se o mesmo tem por fundamento exclusivo matéria de direito não cabendo, neste momento, emitir juízo ou pronúncia acerca do mérito do recurso já que tal apreciação caberá ao tribunal que for competente para o apreciar.

Sustenta a recorrente na conclusão 5 que não ficou provado que não tivessem sido devolvidas ao impugnante as pastas das facturas relativas às aquisições de mercadorias, nem ficou demonstrada a impossibilidade de o impugnante fundamentar o pedido por carência de elementos imputável à Administração Fiscal.

Saber se ficou ou não provado que foram ou não devolvidas ao impugnante as pastas das facturas relativas às aquisições de mercadorias, e se ficou ou não demonstrada a impossibilidade de o impugnante fundamentar o pedido por carência de elementos imputável à Administração Fiscal é, ainda julgamento de questões de facto que, nessa perspectiva, não foram fixadas na sentença recorrida.

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

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

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

Sem custas.

Oportunamente remeta os autos ao TCA.

Lisboa, 22 de Maio de 2002. — *António Pimpão* (relator) — *Mendes Pimentel* — *Vitor Meira*.

Acórdão de 22 de Maio de 2002.

Assunto:

Ampliação da matéria de facto.

Doutrina que dimana da decisão:

Se a sentença recorrida não fixou, de entre os factos alegados, os pertinentes para a aplicação das correspondentes normas jurídicas torna-se necessário, nos termos do artigo 729º, nº 3, do CPCivil, ampliar a matéria de facto averiguando da ocorrência ou não de tais factos com vista a constituir base suficiente para a decisão de direito.

Recurso n.º 315/02, em que são recorrente TRANSURBANOS de Guimarães Transportes Públicos, L.^{da}, e recorrida a Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Juiz Cons. Dr. António Pimpão.

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

1. TRANSURBANOS de Guimarães - Transportes Públicos, L.^{da}, recorre da sentença que, no Tribunal Tributário de 1.^a Instância de

Braga julgou improcedente a impugnação de IRC de 1995 e manteve a respectiva liquidação.

Alegou formulando as seguintes conclusões:

1 - O DL 264/92 criou um verdadeiro regime especial que modificou, relativamente a estes bens em causa.

2 - Introduzindo um novo e especial conceito de período máximo de vida útil, prolongando-o pelo denominado período adicional de vida futura.

3 - O que permite, consequentemente que seja efectuada a sua amortização, de acordo o novo valor resultante da reavaliação.

4 - Razão pela qual não deverá haver lugar à efectuada liquidação adicional.

O EMMP entende que deve, ao abrigo do art.º 722º do CPCivil, ordenar-se a ampliação da matéria de facto em causa pois que, para decidir de direito, importa saber:

Se no ano a que se reporta a liquidação impugnada, havia decorrido já, ou ainda não, o período máximo de vida útil dos veículos em questão e na hipótese afirmativa se, não obstante isso, os ditos veículos estavam, ou não, aptos a desempenhar, e se desempenharam efectivamente, ou não, a sua função.

Tais factos não se mostram estabelecidos no probatório, nem supostos no discurso da sentença recorrida.

2. A sentença recorrida fixou o seguinte quadro factual:

1. No exercício em questão, a impugnante apresentou, como custos, os valores constantes do mapa de fls. 6 da reclamação apensa, aqui dado por reproduzido.

2. A administração fiscal (AF) não aceitou, como custos do exercício, os valores constantes do mapa de fls. 17 e 18 (concretamente, fls. 18 vº), aqui dado por reproduzido.

3. A liquidação resulta da acréscimo, ao lucro tributável declarado, de 60% do valor daqueles custos - fls. 17 vº.

4. A impugnante não havia reavaliado estes bens, antes da publicação do DL 264/92, de 24.11.

3. Defende o EMMP que deve, ao abrigo do art.º 722º do CPCivil, ordenar-se a ampliação da matéria de facto em causa pois que, para decidir de direito, importa saber se no ano a que se reporta a liquidação impugnada, havia decorrido já, ou ainda não, o período máximo de vida útil dos veículos em questão e na hipótese afirmativa se, não obstante isso, os ditos veículos estavam, ou não, aptos a desempenhar, e se desempenharam efectivamente, ou não, a sua função.

Acrescenta o mesmo ilustre magistrado que tais factos não se mostram estabelecidos no probatório, nem supostos no discurso da sentença recorrida.

E na verdade a sentença em apreciação não se pronunciou sobre tais factos apesar de na petição inicial haver afirmado a recorrente que, no caso dos autos, (cfr. art.º 11º da petição) os bens em causa já estavam totalmente reintegrados, havia decorrido o período máximo da sua vida útil, previsto no regime geral, que se encontravam aptos a desempenhar a sua função e estavam de facto a desempenhá-la.

É certo que a decisão recorrida partiu do entendimento de que o DL 264/92, de 24-11, no que respeita ao direito de reavaliação, não permite aumentar o período máximo de vida útil dos bens ou seja não permitiria que fossem aceites como custos as reintegrações praticadas para além do período máximo de vida útil dos mesmos bens.

Diversamente a recorrente defende que aquele DL no seu art.º 3º, nº 2, al. b), modificou o conceito e prazo de vida útil dos bens pois que considerando que os mesmos, ainda que já totalmente reintegrados e mesmo que já tivesse decorrido o período máximo de vida útil, previsto no regime geral, desde que estivessem aptos a desempenhar a sua função e o estivessem de facto a fazer a sua vida útil seria prolongada, pelo período adicional de vida futura.

Ainda na perspectiva da recorrente seriam objectivos da lei possibilitar a actualização dos custos de produção através dos aumentos de reintegrações, permitindo a actualização dos custos de produção através do aumento das reintegrações.

E para a definição de qualquer das soluções jurídicas em confronto necessário se torna, conforme sustenta o EMMP, que sejam fixados os factos pertinentes e que se prendem com saber se no ano a que se reporta a liquidação impugnada, havia decorrido já, ou ainda não, o período máximo de vida útil dos veículos em questão e na hipótese afirmativa se, não obstante isso, os ditos veículos estavam, ou não, aptos a desempenhar, e se desempenharam efectivamente, ou não, a sua função.

A prova ou não destes factos, aos quais não se refere o probatório da decisão recorrida, torna-se relevante para determinar se a impugnante tinha ou não direito a levar a custos as quantias que a Administração Fiscal entendeu adicionar à matéria colectável.

Importa, por isso, num primeiro momento, apurar aqueles factos.

Só depois de se apurarem tais factos deverá aos mesmos ser aplicado o correspondente direito.

Torna-se, por isso, necessário que sejam fixados os factos pertinentes para o que se torna necessário que o processo volte ao Tribunal Tributário da 1.ª Instância de Braga para que seja ampliada a matéria de facto, em ordem a constituir base suficiente para a decisão de direito, nos termos do art.º 729º do C.P.Civil.

4. Assim sendo acorda-se em conceder provimento ao recurso e em revogar a decisão recorrida para que, naquele tribunal, seja ampliada a matéria de facto nos termos indicados, de modo a constituir base suficiente para a decisão de direito.

Sem custas.

Lisboa, 22 de Maio de 2002. — *António Pimpão* (relator) — *Mendes Pimentel* — *Vitor Meira*.

Acórdão de 22 de Maio de 2002.

Assunto:

Incompetência hierárquica do STA.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — *A Secção de Contencioso Tributário do STA apenas tem competência para conhecer dos recursos interpostos directamente das decisões dos tribunais tributários de 1ª instância quando estes tenham como exclusivo fundamento matéria de direito.*

2 — Não está nessa situação aquele recurso em que a recorrente alegue, para além do fixado ou tomado em conta na decisão recorrida, que a sentença não atendeu a que os oponentes foram informados que podiam levantar o documento da liquidação do IRS nos Serviços de Finanças e que o não fizeram.

Recurso n.º 334/02-30. Recorrente: Fazenda Pública; Recorridos: Fernando José Henriques Femenim dos Santos e outra. Relator: Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Benjamim Rodrigues.

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

A - O relatório:

1. A FAZENDA PÚBLICA, dizendo-se inconformada com a sentença do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa (2º Juízo, 2ª Secção), de 20/12/2001, que julgou procedente a oposição deduzida por FERNANDO JOSÉ HENRIQUES DOS SANTOS e mulher NINA HANSSON LEITE FRAGOSO DOS SANTOS, identificados com os demais sinais dos autos, contra a execução fiscal instaurada para a cobrança de uma dívida proveniente da liquidação do IRS relativo ao ano de 1995, dela recorre directamente para esta formação judicial, pedindo a sua revogação.

2. Refutando o decidido, a recorrente pretexta, entre o mais, nas conclusões das suas alegações, o seguinte:

1) A decisão ora recorrida ao entender não valorar a omissão dos oponentes, que informados de que poderiam levantar no Serviço de Finanças a liquidação do IRS, não o fizeram, contraria o princípio da colaboração recíproca entre contribuintes e Administração Fiscal consagrado nos artigos 59º da LGT e 60º do CPA.

2) Assim, apesar da notificação ter sido devolvida por ter o “endereço insuficiente”, releva para o efeito o facto de os oponentes terem sido efectivamente informados de que poderiam levantar tal documento e não o fizeram, devendo por isso considerar-se a notificação como perfeita.

3. Os recorridos contra-alegaram defendendo a manutenção do julgado.

4. No seu parecer, o Ex.º Procurador-Geral-Adjunto pronunciou-se no sentido deste tribunal se julgar incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso em virtude deste não ter por exclusivo fundamento matéria de direito, porquanto a recorrente, nas conclusões acima transcritas, não cinge a sua divergência com a decisão à interpretação e aplicação da lei, mas abrange, também, matéria de facto.

5. Ouvidas as partes sobre a questão prévia suscitada pelo Ministério Público, apenas a recorrente respondeu, admitindo não ter o recurso por exclusivo fundamento matéria de direito e requerendo, desde logo, caso o tribunal se pronuncie pela procedência da questão levantada, a remessa dos autos aos TCA.

Com os vistos dos senhores juizes-adjuntos cumpre decidir.

B - A fundamentação:

6. A questão prévia da incompetência hierárquica deste Supremo Tribunal para conhecer do recurso.

6.1. Dada a prioridade de conhecimento de que goza a questão que foi suscitada pelo Ex.º Magistrado do M.º P.º por a mesma,

a proceder, obstar ao conhecimento do objecto do recurso em virtude de respeitar à própria competência do tribunal e o julgamento de tal matéria proceder o de qualquer outra (arts. 101º e 102º do C. P. Civil e 3º da L.P.T.A.), sendo certo que ela é, até, de conhecimento officioso, dela se passa a conhecer imediatamente.

O art.º 32º, n.º 1, al. b), do E.T.A.F. atribui à Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo a competência para «conhecer dos recursos interpostos das decisões dos tribunais tributários de 1ª instância, com exclusivo fundamento em matéria de direito».

Por seu lado, resulta do disposto no art.º 41º, n.º 1, al. a), do mesmo E.T.A.F. que a competência para conhecer destes recursos cabe à Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo quando os mesmos tenham por fundamento matéria que não seja exclusivamente de direito ou seja, portanto, matéria de facto.

A questão da competência do tribunal é um prius em relação a todas as demais questões que se suscitem no recurso e tem de ser encarada apenas à luz das afirmações feitas nas conclusões das alegações, pois é nelas que o recorrente tem de condensar as causas de pedir a que atribui a susceptibilidade jurídica, segundo a sua óptica, de determinar uma solução da causa diferente da decidida ou ditada na decisão recorrida, independentemente da pertinência, merecimento ou acerto jurídico que tenham as afirmações de facto aí vertidas ou seja, da sua idoneidade jurídica para justificar a solução pretendida, no confronto do direito aplicável com a factualidade dada por assente na decisão recorrida.

É que este é um aspecto que diz respeito já ao conhecimento do objecto do recurso e o tribunal não pode entrar na sua apreciação, pois tal representaria antecipar um juízo sobre a solução da questão de direito que só poderá ser emitido pelo tribunal que estiver já julgado competente.

Sendo assim, a questão de saber se o recurso tem ou não por exclusivo fundamento matéria de direito devolve-se na de apurar se a recorrente faz, nas conclusões das suas alegações, a afirmação de qualquer facto contra ou para além dos que constam da decisão recorrida.

E o critério jurídico ⁽¹⁾ para avaliar se as afirmações feitas nas conclusões, para além ou contra o que se diz na decisão recorrida, enformadas dentro do princípio dispositivo, traduzem uma questão de facto ou uma questão jurídica, é o de apurar se elas apelam a normas ou princípios jurídicos que tenham sido pretensamente violados ou desaplicados, na sua determinação, interpretação ou aplicação, ou se, ou também, à consideração de quaisquer factos naturais ou ocorrências da vida real (fenómenos da natureza ou manifestações concretas da vida, mesmo que do domínio do espírito ou da vontade), cujo conhecimento implique a elaboração de qualquer juízo probatório.

6.2. Ora, examinadas as conclusões que acima se transcreveram, verifica-se que a recorrente contesta a decisão recorrida com base no fundamento desta não ter levantado em conta a circunstância dos oponentes terem sido efectivamente informados de que poderiam levantar o documento de liquidação do IRS no Serviço de Finanças e de não o terem feito, tentando por este modo demonstrar existir o pressuposto específico da execução da existência de uma dívida

⁽¹⁾ Emergente, entre outros, dos arts. 511º, n.º 1, 653º, 655º, 657º, 659º, 646º, n.º 4, 722º, n.ºs 1 e 2, e 729º, n.º 2, do C. P. Civil.

coercivamente exigível, ao contrário do julgado, por se estar perante uma notificação perfeita do acto de liquidação. A recorrente. constrói, pois, a sua tese do recurso sobre a afirmação da existência de factos que a sentença não fixou nem levou em conta para decidir como decidiu. Na verdade, saber se oponentes foram efectivamente informados de que poderiam levantar o documento de liquidação do IRS no Serviço de Finanças e de que o não fizeram importa a determinação de factos do mundo empírico ou histórico que só pode ser feita pelo tribunal que tem competência para conhecer da matéria de facto. E esse tribunal é, por força das disposições acima citadas, o Tribunal Central Administrativo.

C) A decisão:

7. Destarte, atendo tudo o exposto, acordam os juizes desta formação em, julgando procedente a questão prévia, declarar este tribunal hierarquicamente incompetente para conhecer do recurso, cabendo essa competência à Secção de Contencioso Tributário do TCA, para onde se ordena, desde já, a remessa dos autos, nos termos do art.º 18º, n.º 2, do Cód. de Proc. e Proc. Tributário, dado a mesma haver já sido requerida.

Sem custas por delas estar isenta a recorrente.

Lisboa, 22 de Maio de 2002. — *Benjamim Rodrigues* (relator) — *Vitor Meira* — *Ernâni Figueiredo*.

Acórdão de 22 de Maio de 2002.

Assunto:

Custas no Supremo Tribunal Administrativo. Tabela de Custas.

Doutrina que dimana da decisão:

Existindo uma Tabela de Custas no Supremo Tribunal Administrativo que não foi revogada pelo RCPT (Regulamento de Custas dos Processos Tributários), não pode este Regulamento ser aplicável às custas devidas nos recursos para o Supremo Tribunal Administrativo, devendo, face ao artigo 6º da Tabela, aplicar-se a taxa de justiça em vigor no Supremo Tribunal de Justiça, em conformidade com o CCJ.

Recurso: 358/02-30 Recorrente: AUTOEUROPA — AUTOMÓVEIS, L.da; Recorrido: Ministério Público; Relator: Ex.º Juiz Cons.º Dr. Vítor Manuel Marques Meira.

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

O "AUTOEUROPA — AUTOMÓVEIS, LDA," impugnou no Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa a liquidação de emolumentos registrais que lhe foram debitados relativamente a modificações dos seus estatutos com referência a cedência de quotas e aumento de capital.

Por sentença do M.º Juiz daquele Tribunal foi a impugnação julgada procedente, anulando o acto impugnado, com devolução da quantia paga e juros indemnizatórios.

Desta decisão recorreram o Ministério Público e a Fazenda Pública para este Supremo Tribunal Administrativo que concedeu provimento a ambos os recursos, condenando a recorrida em custas neste Supremo Tribunal Administrativo e na 1.ª Instância.

Baixados os autos ao tribunal recorrido aí foi elaborada a conta de custas, da qual a recorrente reclamou, tendo sido indeferida tal reclamação. É deste indeferimento que vem interposto agora o presente recurso, no qual formulou a seguinte conclusão:

"A decisão em crise violou o disposto no artigo 10º do RCPT, pelo que deve o presente recurso ser julgado procedente e provado, revogando-se a decisão recorrida, ordenando-se a reforma da conta reclamada, e fixando-se o montante da taxa de justiça devida em sede de recurso de harmonia com o disposto no aludido artigo 10º do RCPT, com a consequente redução em conformidade do montante devido a título de procuradoria."

Contra-alegou o Ministério Público no sentido da manutenção do despacho recorrido, formulando as seguintes conclusões:

1 — O disposto no artº 10º do R.C.P.T. não sofreu alteração à redacção que lhe foi dada originariamente;

2 — O disposto no artº 10º não é de aplicar ao caso *sub judice* por a liquidação de custas devidas nos tribunais superiores não estar aí previsto,

3 — Nem em nenhuma outra norma do R.C.P.T.

4 — Por isso, *in casu* é de aplicar, como efectivamente o foi, subsidiariamente o disposto no artº 18º, n.º 2, do C.C.Judiciais, *ex vi* artº 2º do citado R.C.P.T.

5 — Não estamos perante qualquer violação do disposto no artº 10º do R.C.P.T. ou de qualquer outra norma.

6 — Pelo que, deve ser de manter o duto despacho recorrido e, consequentemente a conta que lhe está subjacente.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

A única questão que a recorrente pretende ver decidida no recurso reportase à lei aplicável à condenação em custas nos recursos neste Supremo Tribunal Administrativo. No seu entendimento, o tribunal de 1.ª instância ao elaborar a conta de custas, como lhe competia, deveria, no que tange às resultantes da condenação no S.T.A., aplicar o disposto no artigo 10º do RCPT (Regulamento das Custas dos Processos Tributários) e não o CCJ (Código das Custas Judiciais). Diferente entendimento tem o Ministério Público na 1.ª instância para quem era correcto aplicar, como se fez, o artigo 18º, n.º 2, do CO por força do artº 2º do RCPT, já que o artigo 10º de tal diploma se não aplica às custas devidas nos tribunais superiores.

É jurisprudência uniforme desta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo que o RCPT aprovado pelo DL 29/98, de 11 de Fevereiro, se não aplica neste Supremo Tribunal. Tal diploma veio substituir o Regulamento das Custas dos Processos das Contribuições e Impostos (RCPCI) que também não era aplicável neste Supremo Tribunal. Tal acontecia porque existia legislação própria que era a Tabela de Custas no Supremo Tribunal Administrativo (TESTA). Prescrevia-se, nos termos do artigo 6º dessa Tabela, aprovada pelo DL 42150, de 12 de Fevereiro de 1959, que o imposto de justiça (agora taxa de justiça) nos recursos afectos à 2ª Secção (Secção de Contencioso Tributário), seria determinado pela aplicação

das taxas em vigor para o Supremo Tribunal de Justiça. Ora existindo esta lei específica para as custas devidas ao Supremo Tribunal Administrativo não podia deixar de considerar-se que não era aqui aplicável o RCPCI nem agora o RCPT que o substituiu. Por isso, quando o artigo 10º deste Regulamento se refere a taxa de justiça nos recursos está apenas a considerar os recursos interpostos para o Tribunal Central Administrativo.

Como dissemos o artigo 6º da Tabela equipara a tributação em imposto de justiça, salvo nos casos específicos que contempla nos seus parágrafos, aos das custas devidas no Supremo Tribunal de Justiça, o que implica que o imposto devido seja calculado em conformidade com o que dispõe o CC.. Neste mesmo sentido se pronunciou expressamente o acórdão 21266 deste Supremo Tribunal Administrativo de 29 de Março de 2000, embora em muitos outros tal questão tenha sido incidentalmente afluada.

Decidindo pela aplicabilidade do CC. ao cálculo das custas devidas no Supremo Tribunal Administrativo a decisão recorrida não merece censura. Todavia, o recurso a este Código não resulta, contrariamente ao que refere, do artigo 2º do RCPT, em termos de subsidiários, mas da aplicabilidade à situação da Tabela de Custas do Supremo Tribunal Administrativo Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência neste Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso, mantendo o decidido, embora com diferente fundamentação.

Custas pelo recorrente, com 50% de procuradoria, sendo o valor para este efeito o das custas recorridas.

Lisboa, 22 de Maio de 2002. — *Vitor Meira* (relator) — *Ernâni Figueiredo* — *Benjamim Rodrigues*.

Acórdão de 22 de Maio de 2002.

Assunto:

Emolumentos notariais. Portaria 996/98, de 25 de Novembro. Procedência da impugnação judicial. Juros Indemnizatórios (arts. 43º, n.º 1, da LGT e 61º do CPPT).

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Os juros indemnizatórios previstos nos arts. 43º da LGT e 61º do CPPT são devidos sempre que possa afirmar-se, como no caso sub judicibus, que ocorreu erro imputável aos serviços demonstrado, desde logo, pela procedência de reclamação graciosa ou impugnação judicial da correspondente liquidação.*
- 2 — *A imputabilidade do erro relevante aos serviços, para o questionado efeito, é ainda independente da eventual necessidade de demonstração de culpa de qualquer dos seus funcionários na elaboração da liquidação inquinada por erro de direito.*

Recurso n.º 394/02-30. Recorrente: Fazenda pública; Recorrida: Optimus — Telecomunicações SA; Relator: Ex.º Juiz Consº Dr. Alfredo Madureira.

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

Inconformada com a aliás douta sentença do TT de 1ª Instância do Porto, 1º Juízo, 1ª Secção, que julgou procedente a impugnação judicial deduzida por “Optimus-Telecomunicações S. A.” contra liquidação de emolumentos do registo nacional de pessoas colectivas no montante de 9.998.000\$00 e consequentemente determinou a anulação daquela liquidação mais condenando a entidade liquidadora no pagamento de juros indemnizatórios nos termos do disposto no art.º 24º do CPT, dela interpôs recurso para esta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo o Ex.mo Representante da Fazenda Pública.

Apresentou tempestivamente as suas alegações formulando, a final, as seguintes conclusões:

1 — *Inexistindo no processo quaisquer indícios da existência de erro imputável ao serviço - foi aplicada correctamente a Tabela de Emolumentos do Registo Nacional de Pessoas Colectivas -, inexistente qualquer obrigação de indemnizar.*

2 — *Não deve por isso haver qualquer condenação da entidade liquidadora no pagamento de juros indemnizatórios à impugnante com fundamento na mera anulação da liquidação, uma vez que o erro de interpretação in casu; melhor se dirá, de cumprimento do estritamente estabelecido no artigo 3º, n.ºs 1 e 3 da Tabela de Emolumentos do Registo Nacional de Pessoas Colectivas, aprovada pela Portaria n.º 996/98, de 25 de Novembro, não consubstancia de per si qualquer erro imputável aos serviços.*

3 — *A douta sentença recorrida violou os artigos 24º do CPT, 61º do CPPT e 43º da LGT, que a douta decisão aplicou directa e automaticamente, correspondem a uma concretização do direito de indemnização previsto no art. 22º da Constituição da República Portuguesa, que consagra um princípio da responsabilidade assente na prática de actos ilícitos e culposos.*

4 — *Como se decidiu no douto Acórdão da Secção de Contencioso Tributário do Venerando Supremo Tribunal Administrativo, de 16-05-2001, tirado no rec. n.º 25863 “. . . um pedido de condenação da Fazenda no pagamento de juros indemnizatórios terá de ser um verdadeiro pedido contra a Fazenda, a fim de esta poder usar do contraditório. O contribuinte tem de alegar e provar ter havido erro imputável aos serviços, como a lei exige.”*

5 — *A douta sentença recorrida violou o artigo 3º, n.ºs 1 e 3, da Tabela de Emolumentos do Registo Nacional de Pessoas colectivas aprovada pela Portaria n.º 966/98, de 25 de Novembro, os artigos 24º do CPT, 61º do CPPT, 43º, n.º 1, da LGT.*

Em tempo processualmente útil também, contra-alegou a Impugnante e ora Recorrida sustentando a bondade e acerto da sindicada decisão, assim reclamando a sua integral confirmação pelos fundamentos que dela constam ou, se assim se não entender, mediante invocação do disposto no art.º 684º-A, n.º 1, do CPC, ainda a procedência da impugnação judicial deduzida já perante os demais fundamentos invocados na petição inicial e agora, para o efeito, reto-

mados, com a consequente improcedência do presente recurso jurisdicional.

Neste Supremo Tribunal o Ex.^{mo} Magistrado do Ministério Público emitiu depois mui douto parecer opinando pela integral confirmação do julgado e consequente improvimento do presente recurso jurisdicional já de harmonia com a jurisprudência desta secção que convoca.

Collidos os vistos legais, cumpre decidir.

O tribunal recorrido deu por assente, fixando, o seguinte facto: a) *Em 5/2/99 a impugnante pagou na Conservatória do Registo Commercial do Porto, para o Registo Nacional de Pessoas Colectivas a quantia de esc. 10.000.000,\$00 — cfr. fls. 14.*

E, perante a impugnação judicial que lhe cumpria decidir, já perante a jurisprudência do TJCE que expressamente convoca e doutrina nacional que também cita, houve por bem julgar aquela procedente e consequentemente anular a liquidação emolumentar impugnada, mais declarando em sede decisória que “... tendo a impugnante direito a juros indemnizatórios nos termos do art.º 2411 do CM”.

É contra o assim decidido e apenas quanto ao sublinhado segmento decisório que se insurge o Ex.^{mo} Representante da Fazenda Pública, nos termos das transcritas conclusões do seu recurso jurisdicional uma vez que, sustenta, o eventual erro de interpretação decorrente da aplicação da Portaria n.º 966/98 — não consubstancia de *per si* erro imputável aos serviços..

Não lhe assiste porém qualquer razão.

Com efeito e como repetida e uniformemente vem afirmando a jurisprudência desta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo (ver, entre muitos outros, os acórdãos de 31.10.2001, proferido nos processo n.º 26.167, de 07.11.2001, proferido no processo n.º 26.404, de 16.01.2002, processo n.º 26.668, e de 06.02.2002, processo n.º 26.782), No que concerne à questionada condenação no pagamento dos juros indemnizatórios, já perante o invocado a aplicável art.º 43º, n.º 1, da LGT, “... pode dizer-se que tal erro fica demonstrado quando procedem a reclamação graciosa ou a impugnação dessa mesma liquidação.” (cf. *Lei Geral Tributária*, de Leite Campos e Outros, 2ª Edição, pág. 181, nota 2 e Jorge Sousa in *CPPT Anotado*, 2ª Edição pág. 309).

Pois que “... a Administração actuou com erro nos pressupostos de direito, na liquidação dos emolumentos, com base numa interpretação errónea da predita directiva e consequente legalidade da Portaria 996/98, quando esta está, nos preditos termos, em desconformidade com aquela.”

Assim, “... Havendo erro de direito na liquidação e sendo ela efectuada pelos serviços, é à administração tributária que é imputável esse erro, sempre que a errada aplicação da lei não tenha por base qualquer informação do contribuinte.”

E a questionada imputabilidade do erro relevante para o controvertido efeito é ainda “... independente da demonstração da culpa de qualquer dos seus funcionários ...” pois a letra da lei aponta “... manifestamente no sentido de poder servir de base à responsabilidade por juros indemnizatórios a falta do próprio serviço, globalmente considerado, ... (nesse sentido, pode ver-se Freitas do Amaral, *Direito Administrativo*, volume III, página 503.)”.

Já que “A administração tributária está genericamente obrigada a actuar em conformidade com a lei (arts. 266º, n.º 1, da CRP e 55º da LGT), pelo que, ..., qualquer ilegalidade não resultante de uma

actuação do sujeito passivo será imputável a culpa dos próprios serviços.” (citações dos referidos acórdãos).

Eram e são, pois, devidos os questionados juros indemnizatórios.

Em face do exposto e sem necessidade de outros ou melhores considerandos, acordam os Juizes da secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao presente recurso.

Sem custas, por delas estar isenta a Fazenda Pública.

Lioba, 22 de Maio de 2002. — *Alfredo Madureira* (relator) — *Branção de Pinho* — *Almeida Lopes*.

Acórdão de 22 de Maio de 2002.

Assunto:

Impugnação. Erro de direito. Juros indemnizatórios.

Doutrina que dimana da decisão:

A errada aplicação da lei, quando não resulte de actuação ou informação do sujeito passivo, constitui erro de direito imputável aos serviços e, quando conduz a liquidação posteriormente anulada, confere àquele o direito a juros indemnizatórios, se tiver pago tributo.

Recurso n.º 456/02-30, em que são recorrente a Têxtil Manuel Gonçalves, SGPS, S.A. e recorrida a Fazenda Pública, e de que foi relator o Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Fonseca Limão.

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

Têxtil Manuel Gonçalves, SGPS, S.A, inconformada com a sentença do Mº Juiz do T. T. de 1.ª Instância de Braga que, não obstante lhe haver anulado a liquidação que havia impugnado, lhe negou o direito a juros indemnizatórios peticionados, dela interpôs, nesta parte, recurso para este STA, terminando as suas alegações com a formulação de um quadro conclusivo onde, em síntese, afirma que a procedência da impugnação representa o reconhecimento de um erro de direito, imputável à Administração, sendo-lhe devidos juros, nos termos dos arts. 24º do CPT, 43º da LGT e 61º do CPPT.

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Ex.^{mo} Magistrado do MºPº, junto deste STA, foi de parecer que o recurso merece provimento.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

Nos termos dos artsº 713º, nº 6 e 726º do C.P.Civil, remete-se para a matéria de facto fixada na decisão recorrida.

A questão a decidir é a de saber se, anulado, por erro de direito, um acto de liquidação, cujo montante foi pago, são ou não devidos juros indemnizatórios.

A resposta a tal questão vem sendo dada, sem vozes dissonantes, por este STA que, repetidamente, vem afirmando que, em tais circunstâncias, são devidos juros indemnizatórios (vide, entre outros o, Ac. STA de 16/01/02, rec. 26668).

No caso dos autos, a impugnação procedeu e, em consequência, foi anulada a liquidação porque estribada em norma violadora de um princípio Constitucional, plasmado no artº 2 da Lei Fundamental.

A anulação do acto tributário representou o reconhecimento de um erro de direito, por violação da CRP do qual resultou um pagamento indevido.

Tal erro de direito, ainda que se entenda não poder a Administração desaplicar uma lei dando prevalência à Constituição (vide J.J. Gomes Canotilho a Vital Moreira, *CRP*, anot. 3ª ad. Pg. 922) é sempre imputável aos serviços pois que não resultou da actuação ou informação do contribuinte.

De qualquer forma, como decorre dos arts.º 266º do CRP e 55º da LGT, a Administração está sujeita a princípio da legalidade.

Em suma, mostram-se reunidos os requisitos a que alude o artº 43º da LGT, devendo, por isso, reconhecer-se à recorrente o direito aos peticionados juros indemnizatórios.

Termos em que se concede provimento ao recurso e se revoga a decisão recorrida na parte ora impugnada, reconhecendo à recorrente o direito aos peticionados juros indemnizatórios.

Sem custas.

Lisboa, 22 de Maio de 2002. — *João Plácido Fonseca Limão* (relator) — *Ernâni Figueiredo* — *Lúcio Barbosa*.

Acórdão de 22 de Maio de 2002.

Assunto:

Impugnação. Liquidação. Erro imputável aos serviços. Juros indemnizatórios.

Doutrina que dimana da decisão:

- I — Determinando-se, em processo de impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços numa liquidação, de que resulte pagamento da dívida tributária que não é devida (ou em montante superior ao legalmente devido), são devidos juros indemnizatórios.*
- II — Isto mesmo que os serviços se limitem a proceder a uma liquidação em estrito cumprimento de uma lei julgada inconstitucional.*

Recurso nº 57/02-30. Recorrente: O.R.O., SGPS, SA; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Em.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Lúcio Barbosa.

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

1 - **O.R.O., SGPS, SA.**, com sede em Pousada de Saramagos, Vila Nova de Famalicão, impugnou judicialmente, junto do Tribunal Tri-

butário de 1ª Instância de Braga, a liquidação de emolumentos do registo comercial.

O M.^{mo} Juiz daquele Tribunal julgou a impugnação parcialmente procedente (apenas improcedente quanto ao pedido de juros indemnizatórios). Inconformada, a impugnante trouxe recurso para este Supremo Tribunal, formulando as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

1. A procedência da impugnação apresentada obriga a Administração não só à devolução da quantia com que se locupletou mas também ao pagamento dos juros previstos na lei à recorrente, de acordo com o preceituado no art. 14º da LGT e no art. 61º do CPPT.

2. O art. 43º da LGT e o art. 61º do CPPT consagram um regime especial para a efectivação da responsabilidade extracontratual do Estado prevista no art. 22º da CRP.

3. O legislador ao prever este regime especial nas leis tributárias não pretendeu apenas a devolução do que for ilegalmente cobrado pela Administração, mas o ressarcimento dos danos resultantes da não utilização pelo contribuinte de uma determinada quantia, durante o tempo em que o Estado a manteve ilicitamente em seu poder.

4. Esta norma visa facilitar o efectivo ressarcimento do contribuinte, impondo apenas que se verifique que houve erro imputável aos serviços para haver lugar ao pagamento de juros.

5. O erro imputável aos serviços que efectuaram a liquidação de emolumentos ficou demonstrado pela anulação do acto impugnado, na sequência da procedência da impugnação judicial apresentada pela recorrida.

6. A douta sentença recorrida, ao julgar improcedente o pedido de juros legalmente formulado, violou, pois, por errada interpretação e aplicação, o art. 22º da CRP e os arts. 43º da LGT e 61º do CPPT.

Não houve contra-alegações.

Neste STA a EPGA defende que o recurso merece provimento. Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

2.1 - A liquidação data de 30/3/2000 e foi feita pela Conservatória do Registo Comercial de V. N. Famalicão, tendo a impugnante, nessa data, pago o respectivo valor (Esc. 5.610.798\$00).

2.2 - Antes de deduzir esta impugnação, a impugnante não recorreu hierarquicamente da liquidação.

2.3 - A liquidação corresponde a "acréscimo de emolumento sobre actos de valor determinado", e refere-se à inscrição, no registo comercial, de um aumento de capital de 740.000.000\$00 para 2.606.266.000\$00 e de uma outra alteração aos seus estatutos.

3 - Está em causa a questão dos juros indemnizatórios.

Dispõe o art. 43º, n.º 1, da Lei Geral Tributária:

"São devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido."

Comentando este artigo dizem Diogo Leite de Campos e Outros, na sua *Lei Geral Tributária, Comentada e Anotada*, ano de 1999, pág. 141:

"O erro imputável aos serviços que operaram a liquidação fica demonstrado quando *procederem a reclamação graciosa ou a impugnação dessa mesma liquidação.*"

Ou seja: Para estes autores, a simples procedência da impugnação leva, em linha recta à ocorrência de erro imputável aos serviços que procederam à liquidação.

Na verdade, não há que fazer qualquer tipo de distinção entre as razões que levaram a tal erro.

Não há assim que curar de saber se estamos perante um erro em sentido estrito, resultante de uma deficiência técnica dos próprios serviços de liquidação, ou, pelo contrário, se estamos perante um erro em sentido lato, resultante de vício da lei, sendo que então a liquidação está correcta de acordo com a lei, mas esta sofre, por exemplo, do vício de inconstitucionalidade, ou do vício de violação de lei comunitária.

No caso dos autos, o Mm. Juiz concluiu sem reacção dos interessados que a lei, com base na qual foi efectuada a liquidação, é inconstitucional. Daí decorre, na sequência do que vai dito, que a liquidação feita com base em lei inconstitucional, sendo ilegal, não pode deixar de ser anulada, sendo o impugnante ressarcido com juros indemnizatórios pela importância por si indevidamente paga, em resultado desse erro resultante, em primeira instância, da lei (inconstitucional) que os serviços aplicaram.

São pois devidos juros indemnizatórios.

Juros que serão contados nos termos da lei - art. 61º, n.º 3, do CPPT.

4. Face ao exposto, acorda-se em conceder provimento ao recurso, revogando-se a sentença recorrida (mas tão-somente na parte em que em que julgou a impugnação improcedente quanto aos juros deduzidos), julgando-se, em consequência, a impugnação totalmente procedente.

Sem custas.

Lisboa, 22 de Maio de 2002. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Alfredo Madureira* — *Brandão de Pinho*.

Acórdão de 22 de Maio de 2002.

Assunto:

Impugnação. Erro de direito. Juros indemnizatórios.

Doutrina que dimana da decisão:

A errada aplicação da lei, quando não resulte da actuação de sujeito passivo, constitui erro de direito imputável aos serviços e, quando conduz a liquidação posteriormente anulada, confere àquele o direito a juros indemnizatórios, se tiver pago tributo.

Recurso n.º 489/02-30. Recorrente: Têxtil Manuel Gonçalves, SGPS, S.A; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Juiz Dr. Consº Fonseca Limão.

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

Têxtil Manuel Gonçalves, inconformada com a sentença do Mº Juiz do T.T. de 1ª Instância de Braga que, não obstante lhe haver anulado a liquidação que havia impugnado, lhe negou o direito aos juros indemnizatórios peticionados, dela interpôs, nesta parte, recurso para este STA, terminando as suas alegações com a formulação do seguinte quadro conclusivo:

1 - A procedência da impugnação apresentada obriga a Administração não só à devolução de quantia com que se locupletou mas também ao pagamento dos juros previstos na lei à recorrente, de acordo com o preceituado nos arts. 24º do CPT, 43º da LGT e 61º do CPPT.

2 - Aqueles preceitos consagram um regime especial para a efectivação da responsabilidade extra contratual do Estado prevista no artº 22º da Constituição da Republica;

3 - O legislador ao prever este regime especial nas leis tributárias não pretendeu apurar a devolução do que for ilegalmente cobrado pela Administração, mas o ressarcimento dos danos resultantes da não utilização pelo contribuinte de uma determinada quantia, durante o tempo em que o Estado a manteve ilicitamente em seu poder;

4 - Estas normas visam facilitar o efectivo ressarcimento do contribuinte, impondo apenas que se verifique que houve erro imputável aos serviços para haver lugar ao pagamento de juros;

5 - O erro imputável aos serviços que efectuavam a liquidação de emolumentos ficou demonstrado pela anulação do acto impugnado, na sequência da procedência da impugnação judicial apresentada pela recorrida.

6 - A dita sentença recorrida, ao julgar improcedente o pedido de juros legalmente formulados, violou, pois, por errada interpretação e aplicação os arts.º 22º da Constituição da Republica e arts. 24º do CPT, 43º da LGT e 61º do CPPT.

Não foram apresentadas contra-alegações .

O Ex.º Magistrado do MºPº, junto deste STA, foi de parecer que o recurso merece provimento.

Corri dos os vistos, cumpre decidir.

Nos termos dos arts.º 713º, n.º 6, e 726º do C.P.Civil, remete-se para a matéria de facto fixada na decisão recorrida.

A questão a decidir é a de saber se, anulado, por erro de direito, um acto de liquidação, cujo montante foi pago, são ou não devidos juros indemnizatórios.

A resposta a tal questão vem sendo dada sem vozes dissonantes, por este STA que, repetidamente, vem afirmando que, em tais circunstâncias, são devidos juros indemnizatórios (vide entre muitos, Ac. STA de 16/01/02, rec. 26668).

No caso dos autos, a impugnação procedeu e, em consequência, foi anulada a liquidação porque estribada em norma violadora de um princípio constitucional, plasmado no art.º 2 da Lei Fundamental.

A anulação do acto tributário representou o reconhecimento de um erro de direito, por violação da CRP do qual resultou em pagamento indevido.

Tal erro de direito, ainda que se entenda não poder a Administração desaplicar uma lei dando prevalência à Constituição (vide J.J. Gomes Canotilho a Vital Moreira, *CRP, anot.* 3º ed. Pg. 922) é sempre imputável aos serviços pois que não resultou da actuação ou informação do contribuinte.

De qualquer forma, como decorre dos arts.º 266º do CRP e 55º da LGT, a Administração está sujeita ao princípio da legalidade.

Em suma, mostram-se reunidos os requisitos a que alude o art.º 43º da LGT, devendo, por isso reconhecer-se à recorrente o direito a juros indemnizatórios como peticionou.

Termos em que se concede provimento ao recurso e se revoga a decisão recorrida na parte ora impugnada, reconhecendo à recorrente o direito aos peticionados juros indemnizatórios.

Sem custas.

Lisboa, 22 de Maio de 2002. — *João Plácido Fonseca Limão* (relator) — *Ermâni Figueiredo* — *Lúcio Barbosa*.

Acórdão de 22 de Maio de 2002

Assunto:

IRS 1996. Hipovisão. DL 202/96, de 23/10.

Doutrina que dimana da decisão:

Com a publicação do DL 202/96 foi preenchida a lacuna existente quanto aos benefícios fiscais para contribuintes com incapacidade superior a 60%. Preconizando-se aí que o atestado devia conter a indicação da capacidade residual pela aplicação de meios de correcção, era legítimo à Administração Fiscal solicitar a apresentação de novo atestado que estivesse em conformidade com a nova lei. Desintressando-se o contribuinte de tal apresentação não poderá usufruir do benefício pretendido.

Recurso n.º 493/02-30, em que são recorrentes Paulo Renato Alves Peixoto e Outro e recorrida a Fazenda Pública. Relator, o Ex.ºm Juiz Cons.º Dr. Vítor Meira.

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

Paulo Renato Alves Peixoto e mulher impugnaram judicialmente no Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto a liquidação de IRS relativa ao ano de 1996.

Por sentença do M.ºm Juiz daquele Tribunal foi a impugnação julgada improcedente.

Inconformados com tal decisão, dela recorreram os impugnantes para este Supremo Tribunal Administrativo, formulando as seguintes conclusões:

I. Vem o presente recurso interposto da douta sentença proferida pelo Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto, a qual julgou im-

procedente a impugnação deduzida contra a liquidação que foi feita aos recorrentes com referência a IRS de 1996.

II. Na declaração de rendimentos apresentada relativamente àquele ano, os recorrentes declararam que a recorrente mulher padecia de incapacidade superior a 60%, não tendo a administração fiscal, com base na circular n.º 1/96, aceite tal incapacidade, na medida em que o atestado médico comprovativo da mesma não estaria de acordo com a referida circular.

II. Considerou a douta sentença recorrida, no essencial, como válida a não aceitação pela Direcção-Geral dos Impostos, do atestado médico passado pelos serviços de saúde da Administração Pública descentralizada como comprovativo da incapacidade alegada, na medida em que se enquadrava no exercício de um poder discricionário da Administração, de acordo com a interpretação feita ao n.º 5 do art. 44º do Estatuto dos Benefícios Fiscais.

IV. A administração fiscal não aceitou tal incapacidade, porquanto considerou que o atestado deveria ter sido elaborado de acordo com a Circular, n.º 1/96, de 31 de Janeiro, emanada da Direcção de Serviços do IRS, o que, no seu entendimento, não sucedia no caso em apreço.

V. Esclarece-se que tal circular surgiu na sequência da Circular n.º 22/DSO da Direcção-Geral de Saúde que veio alterar o critério a utilizar pelas Autoridades de Saúde para efeitos de avaliação das incapacidades resultantes de hipovisão, designadamente considerando que, para efeitos de avaliação das incapacidades, deveria atender-se à incapacidade após a melhor correcção óptica conseguida.

VI. Assim, veio a liquidar aos recorrentes a importância impugnada.

VII. Tal liquidação é, porém, totalmente ilegal, ao contrário do que foi decidido na sentença recorrida.

VIII. Desde logo, a circular aqui em causa não poderá ser aplicada retroactivamente, designadamente alterando os pressupostos em que baseia a avaliação das incapacidades.

IX. Por outro lado, dispõe a própria circular que a necessidade de obter certificado emitido a partir de 15DEZ95 se aplica "sem prejuízo dos efeitos fiscais entretanto produzidos pelas declarações emitidas entre aquela data e 15DEZ95".

X. Ora, tendo sido emitida a declaração comprovativa da incapacidade da recorrente em data anterior à da circular, é evidente que a mesma se não pode aplicar ao caso, na medida em que, por um lado, o direito aos benefícios fiscais deve reportar-se à data da verificação dos respectivos pressupostos (art.º 11º do Estatuto dos Benefícios Fiscais), e por outro lado, a própria circular excluía do seu âmbito de aplicação os casos em que os efeitos fiscais já se haviam produzido.

XI. Por outro lado, mesmo que se entendesse que a circular aqui em causa seria aplicável ao caso dos autos, revela-se a mesma ilegal ainda por violação da regra da irrevogabilidade dos actos constitutivos de direitos [al. b) do n.º 1 do art.º 140º do C.P.A.], e ainda da proibição da revogação do acto administrativo que concede um benefício fiscal (n.º 4 do art.º 12º do Estatuto dos Benefícios Fiscais);

XII. Acresce ainda que a circular n.º 1/96, ao criar novas normas de avaliação das incapacidades, em derrogação das estabelecidas na Tabela i Nacional de Incapacidades (Decreto-Lei n.º 341/93, de 30 de Setembro), é manifestamente ilegal, por contrariar a reserva de lei contida na al. i) do art.º 168º da Constituição da República Portuguesa, sendo certo que uma circular não pode ser fonte de Direito, na medida em que as apenas poderá ter eficácia interna.

XIII. Por outro lado ainda, sempre a liquidação aqui em causa deveria ser anulada por se fundar numa aplicação retroactiva da circular nº 1/96, a qual, para além de ofender o princípio da legalidade tributária consagrado no nº 2 do artº 106º da Constituição da República Portuguesa, viola ainda os princípios da confiança e da capacidade contributiva dos cidadãos, e princípio da igualdade.

XIV. Acresce ainda que o atestado médico comprovativo da incapacidade da recorrente tem o valor de acto administrativo, enquadrando-se na al. b) do nº 1 do artº 140º do Código de Procedimento Administrativo, e como tal, é insusceptível de revogação.

XV. Não se pode, assim, aceitar a interpretação feita pela sentença recorrida do nº 5 do artº 44º do Estatuto dos Benefícios Fiscais, considerando como um poder discricionário da administração fiscal a -fixação dos pressupostos de que deve depender a atribuição de benefícios, em face do exposto.

XVI. A sentença recorrida violou; nestes termos, o disposto nos arts. 11º, 12º e 44º do Estatuto dos Benefícios Fiscais, 140º do Código de Procedimento Administrativo, 10º e 12º da Lei Geral Tributária, 2º, 106º e 168º da Constituição da República Portuguesa, e 5º da Tabela Nacional de Incapacidades, pelo que se impõe a sua revogação.

Não houve contra-alegações.

Pelo Ex.º Magistrado do Ministério Público foi emitido parecer no sentido do não provimento do recurso, conforme jurisprudência firme do Pleno da Secção de Contencioso Tributário de que refere vários acórdãos.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

A sentença recorrida deu como provados os seguintes factos:
a) Os impugnantes em 23/4/97 apresentaram declaração de rendimentos para efeitos de IRS referente a 1996 na qual declaravam não haver no agregado familiar elementos com grau de invalidez superior a 60% - cfr. fls. 43.

b) Em 25/7/97, os impugnantes apresentaram uma declaração de substituição para efeitos de IRS referente a 1996, na qual declararam que o sujeito passivo B possuía uma incapacidade permanente superior a 60% - cfr. fls. 11.

c) Para o efeito apresentaram o atestado cuja cópia se encontra a folhas 18 e aqui se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais.

d) Com base na declaração referida em a) a Administração Fiscal procedeu à liquidação de IRS referente a 1996, relativamente aos impugnantes, apurando o imposto a pagar de Esc. 457.850\$00, cuja data limite de pagamento ocorreu em 20/10/97 - cfr. fls. 47 e 48.

e) Juntamente com a declaração referida em b) os impugnantes deduziram reclamação graciosa a qual foi indeferida - cfr. proc. de reclamação apenso.

Assentes tais factos apreciemos o recurso.

Está em causa nos presentes autos o IRS relativo ao ano de 1996 e a aplicação dos dispositivos do CIRS e do EBF que prevêem um benefício em sede desse imposto em caso de existência de incapacidade de grau superior a 60% devidamente comprovada pela entidade competente.

Relativamente ao imposto relativo aos anos anteriores a 1996, isto é, anteriores ao DL 202/96, tem este Tribunal decidido em inúmeros acórdãos que o critério legal da aferição da incapacidade, o seu processo, a autoridade competente para a comprovar e os requisitos do

atestado médico eram os que estavam estabelecidos na TNI aprovada pelo DL 341/93, de 30 de Setembro, relativo a acidentes de trabalho, já que não havia norma específica para efeito de benefícios fiscais. Com a publicação daquele DL 202/96 alterou-se a situação, suprimindo-se a lacuna existente. Tal diploma começava por definir no seu preâmbulo o conceito de pessoa com deficiência, reportando-se ao disposto na Lei 9/89 (Lei de bases da Prevenção e da Reabilitação e Integração das Pessoas com Deficiência) como "aquela que, por motivo de perda ou anomalia, congénita ou "adquirida, de estrutura ou função psicológica, intelectual, fisiológica ou anatómica susceptível de provocar restrições da capacidade, pode estar considerada em situações de desvantagem para o exercício de actividades consideradas normais, tendo em conta a "idade, o sexo e os factores sócio culturais dominantes", Tendo em consideração tal conceito considerava que os benefícios previstos na lei se destinavam a facilitar a sua plena participação na comunidade (artº 1º). Indicava depois nos artigos seguintes a competência e composição das juntas que iriam apreciar a incapacidade e os procedimentos a adoptar (artigos 2º e 3º). Atribuía agora às juntas médicas competência para a passagem dos atestados que deveriam indicar os fins a que se destinavam e respectivos efeitos legais, devendo ajunta, quando o grau de incapacidade fosse susceptível de variação futura, indicar a data de novo exame ou pedir exames complementares (artigo 4º). Em anexo a tal diploma constavam as instruções gerais com os princípios que deviam ser seguidos na determinação do, valor final da incapacidade, devendo, nos termos da alínea e) do nº 5, ter-se em conta a disfunção residual após a aplicação de meios de correcção.

O imposto em causa nos presentes autos é, como dissemos, o IRS de 1996. O regime instituído pelo DL 202/96 entrou em vigor em 30/11/96, aplicando-se por isso aos rendimentos desse ano que só seriam declarados no ano seguinte e dos anos subsequentes. A avaliação da incapacidade do impugnante estava pois já sujeita às novas regras que o DL 202/96 estabelecera, das quais dependia a concessão do benefício. Não estando o atestado apresentado em conformidade com as mesmas tinha a Administração Fiscal toda a legitimidade para solicitar novo atestado que estivesse em consonância com a legislação então, vigente. O atestado apresentado pela recorrente não especificava se o grau de incapacidade ali fixado teve em consideração ou não os meios de correcção que ao caso pudessem ser aplicados, pelo que bem andou a A.F. ao proceder à liquidação no sentido da não consideração do benefício por deficiência. Contrariamente ao que a recorrente afirma não ocorre aqui qualquer aplicação retroactiva violadora dos princípios constitucionais, limitando-se a sentença a aplicar a lei vigente. Neste sentido se tem aliás pronunciado este Supremo Tribunal Administrativo em inúmeros acórdãos, da Secção e do Pleno, constituindo tal entendimento jurisprudência "firme", na expressão usada no parecer do Ministério Público.

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

Custas pelo recorrente, fixando em, 60% a procuradoria.

Lisboa, 22 de Maio de 2002. — Vítor Meira (relator) — Ernâni Figueiredo — Benjamim Rodrigues.

Acórdão de 22 de Maio de 2002.

Recurso n.º 501/02. Recorrente: Fazenda Publica; Recorrida: Casca — Sociedade Revestimentos, SA; Relator: Ex.º Juiz Cons.º Dr. Fonseca Limão.

Nestes autos de recurso jurisdicional em que é recorrida Casca — Sociedade Revestimentos, S.A., fazendo apelo aos arts. 713.º, n.º 5, e 726.º do C. P. Civil e reconhecendo que a sentença recorrida se insere na linha jurisdicional traçada por este S.T.A., espelhada em muitos arestos desta formação, quer no que respeita à liquidação impugnada quer no que concerne aos juros indemnizatórios peticionados (v., entre muitos os acs. de 27/02/02, rec. 26 670, 30/01/02, rec. 26 573, relatados pelo ora relator, e 31/10/01, 7, 14, e 21/11/01, recs. 26 167, 26 404, 26 222 e 26 415, respectivamente, para além dos fotocopiados e juntos aos autos) acorda-se em, pelos seus fundamentos e decisão, negar provimento ao recurso.

Sem custas.

Lisboa, 22 de Maio de 2002. — *João Plácido da Fonseca Limão* (relator) — *Ernâni Figueiredo* — *Lúcio Barbosa*.

Acórdão de 22 de Maio de 2002.

Assunto:

Imposto de selo. Arrematação em hasta pública.

Doutrina que dimana da decisão:

Não cabe na categoria de facto tributário definido pelo artigo 15.º da Tabela Geral do Imposto de Selo a arrematação em hasta pública que tão-só serviu como procedimento administrativo tendente à formação da vontade de vender de órgão autárquico, através da determinação (sujeita a posterior aceitação do órgão competente) do adquirente e do preço.

Recurso n.º 543/02-30; Recorrente: Fazenda Pública; Recorrida: Construções Gonçalves & Carrilho, L.ª; Relator: Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Mendes Pimentel.

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

No presente recurso jurisdicional, interposto pela Fazenda Pública da sentença do TT de 1.ª Instância de Coimbra que julgou procedente esta impugnação judicial, deduzida por Construções Gonçalves & Carrilho, L.ª contra liquidação de imposto de selo do artigo 15.º da Tabela Geral do Imposto de Selo, no valor de 55 320 000\$00, acorda-se, a coberto do estatuído nos artigos 713.º, n.º 5, e 726.º do CPC, *ex vi* alínea e) do artigo 2.º do CPPT, negar provimento ao recurso, pelos fundamentos constantes do acórdão desta Secção de 27 de Ou-

tubro de 1999 (que traduz jurisprudência pacífica desta formação e de que se anexa fotocópia), confirmando-se a decisão recorrida. Sem custas artigo 2.º da Tabela.

Lisboa, 22 de Maio de 2002. — *Mendes Pimentel* (relator) — *Vitor Meira* — *Benjamim Rodrigues*.

ANEXO

Recurso n.º 24 281, de 27 de Outubro de 1999

Recurso n.º 24 281, em que são recorrente o Ministério Público, recorrida a Construções Martins Cardoso, L.ª, e de que foi relator o Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Benjamim Rodrigues.

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

A — O RELATÓRIO:

1. O MINISTÉRIO PÚBLICO recorre da sentença, de 8/4/99, do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Setúbal, a qual julgou procedente a impugnação judicial deduzida pela sociedade CONSTRUÇÕES MARTINS CARDOSO, L.ª, e decretou a anulação do acto de liquidação do imposto de selo, do montante de 2 076 600\$00, pedindo a sua revogação.

2. A decisão recorrida acolheu a causa de pedir alegada pela impugnante como fundamento da ilegalidade do acto tributário, tendo considerado, em síntese, que o conceito de «arrematação de bens imóveis» usado no art.º 15.º da Tabela Geral do Imposto de Selo na definição da incidência objectiva deste tipo de imposto era um, conceito de direito que tinha insita a ideia de adjudicação que presupunha a transmissão de propriedade de um bem, com dispensa de qualquer contrato posterior, o que, no caso, não acontecia porque a arrematação em causa apenas poderia ser vista, quando muito, como um contrato-promessa pelo qual o licitante vencedor adquiriu o direito de vir a celebrar com a Câmara um contrato de compra e venda, pois a transmissão de bens só ocorreu posteriormente com a escritura pública.

3. Nas suas alegações, o recorrente contesta a decisão ora sindicada, pretextando que o imposto de selo incide sobre o acto da arrematação e não sobre a transferência da propriedade, pelo que o acto de arrematação em hasta pública efectuada pela Câmara Municipal de Setúbal, em 96.05.29, ao contrário do julgado, é um acto sujeito a tributação em imposto de selo, de acordo com o disposto no art.º 1.º do Regulamento de Imposto de Selo e art.º 15.º da Tabela Geral do Imposto de Selo.

4. A sociedade recorrida não contra-alegou.

B — A FUNDAMENTAÇÃO:

Com os vistos dos juízes-adjuntos cumpre decidir.

5. A questão decidenda:

É a de saber se a arrematação efectuada por uma câmara municipal relativa a um imóvel que pretende vender e na sequência da qual delibera vendê-lo ao licitante aí determinado e vem a celebrar com o mesmo a escritura pública de compra e venda está ou não objectivamente sujeita à incidência do imposto de selo.

6. O quadro de facto:

A matéria de facto que foi dada como assente, sem qualquer controvérsia das partes, pela instância recorrida é a seguinte:

- a) A Câmara Municipal de Almada pôs à venda em leilão público, a que chamou hasta pública, o lote 43 sito na Quinta do Outeiro do Pacheco, freguesia do Feijó, Almada.
- b) Esse lote foi arrematado, em 96.05.29, pela impugnante pelo valor de Esc. 34 610 000\$00.
- c) Por deliberação camarária de 96.06.05, foi decidido vender aquele lote à impugnante.
- d) Em 22.05.997 foi celebrada escritura pública de compra e venda daquele lote entre o Município de Almada e a impugnante.
- e) No dia 31.05.996 a impugnante pagou a quantia de Esc. 2 076 600\$00 de imposto de selo referente à arrematação referida na al. b), liquidado nesse dia.
- f) Em 27.05.97 a impugnante reclamou daquela liquidação.
- g) A reclamação foi indeferida por despacho de 14.12.1997, tendo a impugnante sido notificada em 29.12.1997.
- h) A presente impugnação foi deduzida em 24.11.1997.

7. O mérito do recurso:

A questão decidenda não é nova neste Supremo. Nos últimos dois anos ele já teve a oportunidade de a decidir, pelo menos, em três outros casos semelhantes.

Nos acórdãos de 615/98⁽¹⁾ e de 27/1/99⁽²⁾ sufragou-se um entendimento que vai na linha do julgado ora sob censura; ao invés, no acórdão de 10/12/97⁽³⁾ decidiu-se ser devido o imposto de selo logo que efectuada a hasta pública de um lote de terreno, sendo irrelevante que posteriormente tenha sido celebrada escritura pública de venda do mesmo lote de terreno.

A divergência de soluções assenta, essencialmente, no diferente valor hermenêutico-significante que foi atribuído ao texto art.º 15º da Tabela Gerai do Imposto de Selo quando conectado com o art.º 1º do Regulamento de Imposto de Selo.

Enquanto o acórdão de 1997 distraiu o sentido da lei, essencialmente da equivalência entre a arrematação prevista no art.º 15º da Tabela e o conceito de acto assumido na norma genérica de incidência do art.º 1º do Regulamento, com desprezo pelos efeitos jurídicos que este pudesse produzir, já os demais entenderam que o conceito de arrematação de imóveis utilizado na norma específica de incidência, conquanto traduzível em um acto, havia sido conformado tendo em cota os efeitos jurídicos translativos da propriedade relativamente aos imóveis a que dizia respeito.

No primeiro caso privilegiou-se essencialmente a norma genérica, fazendo-se repassar o sentido da norma específica com a carga do conceito de acto, desligado este de quaisquer efeitos jurídicos que a ele se pudessem associar, dado que estes em nada ali eram tidos em conta; nos demais, e partindo-se do princípio de que, em qualquer das acepções, a arrematação de imóveis era sempre um acto, buscou-se o seu sentido mais na norma específica de incidência.

A solução que colhe argumentos hermenêuticos mais impressivos é, sem dúvida, a que a foi seguida pela decisão recorrida.

⁽¹⁾ Rec. n.º 19 639.

⁽²⁾ Rec. n.º 22 278.

⁽³⁾ Rec. n.º 20 855.

O imposto de selo é um tipo de imposto que visa atingir as mais diversas realidades económicas evidenciantes de capacidade contributiva, sendo pouco influenciado por um critério uniforme de matéria fiscal, dado ser justificado, essencialmente, por um fim de arrecadação de receitas⁽⁴⁾.

Por essa razão, ele tende a atingir as situações económicas mais dispares ou heterogêneas, não obedecendo a um critério unificado de seriação da capacidade contributiva: deste ponto de vista ele poderá designar-se como um conglomerado atípico de tributos.

A sua conformação não está feita em função de uma norma de incidência geral, pois a aparentada como tal limita-se a uma simples enunciação genérica das categorias de factos tributários elegidos, e a incidência específica acaba por ser relegada para subespécies dessas categorias de factos, eventos ou situações jurídicas, então exaustivamente precisadas⁽⁵⁾.

Nesta perspectiva, o caminho mais correcto metodologicamente para determinar o âmbito da realidade económica abarcado pela incidência do imposto é começar exactamente pela análise da norma específica de incidência, pois é nela que se encontra definido todo o critério de decisão, tendo a norma genérica o sentido de uma simples norma formal de enquadramento do imposto no sistema de impostos.

Ora, o art.º 15º da Tabela, na redacção aplicável ao tempo⁽⁶⁾, fala de arrematações de bens imóveis, em quaisquer locais, sobre o preço:

«a) De imóveis pertencentes ao Estado, Regiões Autónomas, autarquias locais e pessoas colectivas de utilidade pública administrativa . . .

b) De imóveis pertencentes a outras pessoas . . .»

É certo que o termo "arrematação" é uma daquelas palavras juridicamente polissémicas: no direito processual civil, ele designa o acto judicial por via do qual e na sequência de licitação entre os pretendentes se opera a transmissão da propriedade de bens (em processo de inventário, em processo de divisão de coisa comum ou em processo executivo); já no direito administrativo, tanto é utilizado para designar uma forma de aquisição de bens, como para indicar o processo de adjudicação de obras públicas ou de fornecimento de bens ou serviços⁽⁷⁾.

Mas é claro que, mesmo em direito administrativo, a arrematado de bens imóveis só será, a se, uma forma de aquisição de bens, quando a transmissão da propriedade destes se opere exclusivamente por força desse acto administrativo, ainda que integrado por outros actos ad-

⁽⁴⁾ Diz-se na gíria financeira fiscal que, sempre que o Estado tem necessidade de arranjar mais uns cobres para fazer face a despesas extra, ele, normalmente, lança mão do expediente político de aumentar aqui ou acolá a taxa de certos actos ou do de criar uma nova verba específica (novo facto tributário). Esta prática tem a sua razão de ser na circunstância deste tipo de imposto não ser muito propício a criar fenómenos de resistência ou censura social generalizadas por a sua incidência subjectiva ser muito diversificada e não atingir grandes massas de contribuintes.

⁽⁵⁾ Segundo Soares Martínez, o imposto de selo visa «tributar circulações de riqueza, de bens, de valores» (*Direito Fiscal*, 7ª edição, págs. 597).

⁽⁶⁾ A publicação integral da Tabela consta do Diário da República, II Série, de 2374/96, em conformidade com o determinado no art.º 33º n.º 1 da Lei n.º 10-B/96, de 23/3 (Orçamento do Estado para 1998).

⁽⁷⁾ Cf. José Manuel Sérvulo Correia, *Legalidade e Autonomia Contratual nos Contratos Administrativos*, 1987, págs. 532 e segs.

ministrativos posteriores (actos integrativos) ⁽⁸⁾. Nestas hipóteses, poder-se-á afirmar, sem reserva de dúvida, que a aquisição do imóvel para o património do licitante é um simples efeito do acto administrativo da arrematação.

Doutra forma, a arrematação não passa de um procedimento administrativo tendente à determinação do contraente com quem se vai depois celebrar o contrato de compra e venda e do preço por que esta vai ser feita.

As autarquias locais podem fazer a transmissão da propriedade dos seus imóveis directamente através de venda feita por arrematação por hasta pública. É o que resulta do disposto nos art.ºs 39º n.º 2, al. i), e 51º n.º 1, al. l), do DL. n.º 100/84, de 29/3.

Mas também a podem fazer por escritura pública, utilizando a arrematação como simples procedimento administrativo, de acordo com o previsto em regulamento ou, na ausência ou até aplicação dele, com o deliberado em acto administrativo, de determinação do contraente e do preço porque deve ser feita a venda, subordinada ou não a posterior aceitação por parte do órgão autárquico ⁽⁹⁾.

A usar-se a primeira espécie de arrematação, a aquisição do imóvel deverá ser, então, titulada por alvará expedido pelo presidente, nos termos do art.º 87º do citado DL. n.º 100/84, pois, segundo este preceito, «salvo se a lei prescrever forma especial, o título dos direitos conferidos aos particulares, investindo-os em situações jurídicas duradouras, por deliberação dos órgãos das autarquias ou decisão dos seus titulares, será um alvará expedido pelo respectivo presidente».

No outro caso, o título de transmissão do imóvel não poderá deixar de ser a escritura pública, por mor do disposto no art.º 80º do Código do Notariado.

Ora, a lei fala de arrematação de imóveis. O sentido que estes termos imediatamente inculcam é, pois, o de uma arrematação que transmite, por si própria, os bens, sem intermediação de outro acto posterior. De contrário, já não se está perante uma arrematação de imóveis, mas apenas de uma arrematação de uma posição subjectiva para celebrar um posterior contrato por certo preço.

Mas os termos do preceito vão ainda mais longe: é que eles elevam o preço à categoria de elemento de quantificação do facto tributário seleccionado, ou seja, da arrematação de imóveis, estabelecendo que a taxa incide sobre o «preço» das arrematações de imóveis.

Jurídica como economicamente, só poderá falar-se de preço de uma arrematação de imóveis quando este represente a contrapartida pelo efeito jurídico da transmissão da propriedade (art.º 879º do C. Civil).

Se não houver essa transmissão o valor da licitação apenas poderá ser visto como valor oferecido, determinado publicamente, com vista à celebração do contrato que a implique juridicamente.

⁽⁸⁾ Foi a posição seguida no Parecer n.º 77/62, de 17/1/1963, do Conselho Consultivo da Procuradoria-Geral da República, publicado no Diário do Governo, II Série, de 22/3/1963, em que se defendeu que a arrematação só se completava com a deliberação que aceitasse o preço oferecido, no caso de ter sido reservada essa faculdade: nessa perspectiva o imposto de selo não seria logo exigível após a arrematação, mas apenas depois dessa aceitação.

⁽⁹⁾ Quanto à admissibilidade e natureza dos actos através dos quais a Administração forma a vontade de contratar, nomeadamente, relativamente à selecção dos outros contraentes e determinação de algumas das cláusulas do contrato, como o preço, pronuncia-se abertamente o Prof. Sérvulo Correia in *Legalidade e Autonomia Contratual nos Contratos Administrativos*, 1987, a págs. 520 e segs., 531 e segs., 549 e segs., 559, 690 e segs. e, *máxime*, a págs. 783 a 788 (teses).

Falando a lei de preço, só poderá, assim, estar a visionar os casos em que a arrematação acarrete a transferência da propriedade do imóvel.

De resto, como bem nota o acórdão de 615/98 esse era já o sentido mais adequado aos termos do preceito na redacção anterior ao Decreto-Lei n.º 223/91, de 18 de Junho.

«Na verdade, repetindo os seus termos, prevê-se aí que o pagamento do imposto correspondente ao preço, quando inferior a 1000\$00 é feito em guias para esse fim passadas por quem presidir à praça e, quando superior a esse montante, é feito por guia e deve ser efectuado no primeiro dia útil que se seguir ao da realização da praça. Como é óbvio, prevendo-se que quando o imposto é superior a 1000\$00 o pagamento tem de ser feito no primeiro dia útil seguinte ao da praça, a omissão da referência a qualquer prazo quando o imposto é inferior a este montante tem insita a necessidade de tal pagamento ser efectuado no próprio acto da praça, o que se compreende por ser diminuto o montante a pagar».

Sendo assim, terá de reconhecer-se — continua o acórdão que continuamos a citar —, que a arrematação que gerava a obrigação de pagamento do imposto de selo previsto no art.º 15º da T.G.I.S., era uma arrematação em que a aceitação do maior lance efectuado era feita no próprio acto e não em momento posterior».

Mas existe ainda um argumento de ordem sistemática e teleológica internas do tipo de imposto que nos encaminha no mesmo sentido.

O art.º 50º da Tabela sujeitava também ao imposto de selo a compra e venda ou cessão onerosa de bens imóveis, por auto ou termo judicial, por escrito particular ou por escritura ou instrumento notarial».

Ora, o que este preceito acaba por fazer é, nem mais nem menos, do que tributar a mesma realidade económica da circulação de bens, só que e quando feita por modo diferente».

A não se interpretarem conjugadamente os dois preceitos cair-se-ia no absurdo da mesma realidade económica poder vir a ser atingida duas vezes pela incidência do imposto de selo, numa espécie de dupla tributação dentro do mesmo tipo de imposto.

Era uma anormalidade que, decerto, ninguém avalizaria.

A circunstância de haver uma ligeira diferença de taxas, entre as situações abarcadas nos arts. 15º e 50º da Tabela, é perfeitamente explicável por uma intenção de tornar mais atractiva a aquisição dos bens que as pessoas colectivas públicas aí mencionadas ou as outras a quem Estado entenda dever facultar o mesmo meio de transmissão de bens, decidam transmitir a terceiros, até porque a mesma só poderá ter em vista a prossecução dos interesses públicos, pois só estes fazem parte das suas atribuições.

No sentido do que se defende pode convocar-se, ainda, a circunstância do novo Código de Imposto de Selo, aprovado pela Lei n.º 150/99, de 11 de Setembro, ter unificado o regime tributário da realidade económica que ora estava subsumida aos arts.ºs 15 e 50º da Tabela sob o art.º 1º da Tabela a ele anexa, o que se explica perfeitamente por uma lógica de igualdade de tratamento dentro das regras de funcionamento de um mercado de livre circulação de bens.

De acordo com a factualidade que vem assente, sem discussão, no probatório, a arrematação que foi tida em conta como facto tributário gerador do imposto impugnado, ocorrida em 29/5/96, não operou qualquer transmissão da propriedade do imóvel, pois só depois

da sua realização, ou seja em 5/6/96, é que Câmara Municipal de Almada deliberou efectuar a venda ao licitante e veio a celebrar com ele, em 22/5/97, respectiva escritura pública de compra e venda do lote.

Segundo este quadro fáctico, a arrematação efectuada limitou-se a ser um simples procedimento administrativo de determinação do comprador e do preço por que a venda deveria ser efectuada.

A ser assim, ela não se ajusta á delineada no citado art.º 15º da Tabela, sendo a tributação manifestamente ilegal (inexistência dos factos tributários).

A decisão recorrida merece, pois, ser confirmada.

C — A DECISÃO:

8. Destarte, atento tudo o exposto, acordam os juizes deste tribunal em negar provimento ao recurso, confirmando a decisão recorrida.

Sem custas por delas estar isento o recorrente.

Lisboa, 22 de Maio de 2002. — *Mendes Pimentel* (relator), — *Vitor Meira* — *Benjamim Rodrigues*.

Acórdão de 22 de Maio de 2002.

Assunto:

IRS 1997. Hipovisão. DL n.º 202/96, de 23 de Outubro.

Doutrina que dimana da decisão:

Não enferma de qualquer ilegalidade a exigência pela Administração Fiscal de atestado médico comprovativo do grau de incapacidade por hipovisão à luz do novo critério de avaliação (DL n.º 202/96, de 23.X) de tal deficiência oftalmológica relevante em sede de IRS relativo ao ano de 1997.

Recurso n.º 650/02-30, em que são recorrente Valdemar Lopes Ferreira e recorrida a Fazenda Pública. Relator, o Ex.ºmº Juiz Conselheiro Dr. Mendes Pimentel.

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

No presente recurso jurisdicional, interposto por Valdemar Lopes Ferreira, residente na Rua D. Diogo de Sousa, 54, em Esposende, da sentença do TT de 1.ª Instância de Braga que julgou improcedente esta impugnação judicial, por si deduzida contra liquidação de IRS e respectivos juros compensatórios, relativa ao ano de 1997, a coberto do estatuído nos artigos 713.º, n.º 5, e 726.º do CPC, *ex vi* alínea e) do artigo 2.º do CPPT, acorda-se, pelos fundamentos do acórdão do Pleno desta Secção de 6 de Março último (que traduz jurisprudência largamente maioritária e do qual se anexa fotocópia), negar provimento ao recurso, confirmando-se a decisão recorrida.

Custas pelo recorrente, com procuradoria de 40%.

Lisboa, 22 de Maio de 2002. — *Mendes Pimentel* (relator) — *Vitor Meira* — *Benjamim Rodrigues*.

Recurso n.º 25 536, de 6 de Março de 2002

Recurso n.º 25 536, em que são recorrentes Dinis Castro de Oliveira e mulher, recorrida a Fazenda Pública e de que foi relator o Ex.ºmº Juiz Conselheiro Dr. Benjamim Silva Rodrigues.

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

A — O relatório:

I- DINIS CASTRO DE OLIVEIRA e mulher MARIA ISABEL DA SILVA FONTES DE OLIVEIRA, dizendo-se inconformados com o acórdão da Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, de 28/03/2000, o qual, tendo concedido provimento ao recurso interposto pela FAZENDA PÚBLICA, revogou a sentença do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Viana do Castelo, de 15/07/1998, e julgou improcedente a impugnação judicial por eles deduzida contra o acto de liquidação do IRS relativo ao ano de 1996, dele recorre directamente para o Pleno da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal, alegando estar o decidido em oposição com o decidido no acórdão do mesmo tribunal, de 18/01/2000, proferido no proc. n.º 1874/99 sobre questões de facto e de direito idênticas ocorridas sob o domínio da mesma legislação.

2- Pelo despacho do relator de fls. 196 e segs. dos autos, e por a ter por evidente, decidiu-se julgar verificada a oposição de acórdãos e ordenar o prosseguimento do recurso.

3- Alegaram então os recorrentes sobre o fundo da causa, defendendo a revogação da decisão recorrida com base nas razões condensadas nas seguintes conclusões:

«I. Na solução do caso dos autos haverá de ter-se em conta que se está perante normas (arts. 25.º/3 e 80.º/6 do CIRS e 44.º do EBF) sujeitas ao princípio constitucional da legalidade tributária de reserva de lei formal, o que implica que nesta matéria a competência para a definição dos pressupostos dos benefícios fiscais cabe à Assembleia da República ou ao Governo mediante a respectiva autorização legislativa - artigos 106.º/2, 168.º/1, al. i), e 2 da CRP, sendo que, por isso, todo o critério de decisão tem, necessariamente, de constar da lei fiscal, não sendo admissível que seja a Administração a definir quaisquer dos seus elementos caracterizantes, sob pena de inconstitucionalidade material;

II. A própria Administração Fiscal (AF) nunca questionou a competência da autoridade de saúde que emitiu o atestado apresentado pelos recorrentes, tendo sido ela própria a estabelecer quem tinha competência para. o efeito, através da circular n.º 28/90, de 22.06, da DGCI, tal como não apontou ao testado apresentado qualquer vício formal ou substancial susceptível de afectar a sua força probatória ou sequer questionou que o atestado não respeitasse a lei vigente à data da respectiva avaliação, ou seja, a Tabela Nacional de Incapacidades aprovada pelo DL. 341/93, de 30.09;

III. A AF apenas entendeu que o atestado emitido foi-o supostamente segundo determinado critério de avaliação, não coincidente com o critério que ela própria entendeu que deveria ter sido seguido pela autoridade de saúde;

IV. Na ausência de lei específica para a avaliação de incapacidade para efeitos de acesso aos benefícios fiscais, a solução seguida, que jamais alguém questionou, foi o recurso à TNI aprovada pelo

DL. 341/93, de 30.09, muito embora tivesse sido criada para efeitos do cálculo de incapacidades e reparação de danos emergentes de acidentes de trabalho e doenças profissionais, sendo que é a própria unidade do sistema jurídico que reclama o recurso à mesma, perante a omissão das normas da lei tributária quanto ao critério de definição concreta da deficiência fiscalmente relevante para o fim em vista;

V. Face ao comportamento descrito nas conclusões anteriores, a AF não podia deixar de ter por verificado o pressuposto de que depende o reconhecimento do benefício fiscal em causa, sendo obrigada, por isso, a actuar em conformidade com esse facto, e estando impedida, consequentemente, de exigir novo atestado médico, como o fez;

VI. Actuando como actuou, a AF agiu como se lhe coubesse, a ela própria, definir o critério legal de verificação de incapacidade, impondo-o à própria autoridade de saúde competente, extravasando, manifestamente, dos poderes e competência que tem;

VII. A entrada em vigor do DL. 202/96, de 23.10, em nada alterou este estado de coisas;

VIII. Este diploma é inovador e não meramente interpretativo, entrou em vigor em 30 de Novembro de 1996 e o próprio legislador logo tratou de fixar o âmbito e grau da sua retroactividade no seu artigo 7.º, pelo que, tudo quanto vá para além desse grau - aplicação aos processo de avaliação de capacidade (e não quaisquer outros) pendentes -, é ilegal, por violação manifesta do princípio geral do *tempus regit actum* consagrado no artigo 12.º do C. Civil;

IX. Tal diploma não anulou as avaliações feitas anteriormente à sua vigência nem veio consagrar qualquer obrigatoriedade da sua confirmação, como seria de esperar se a intenção do legislador fosse a de que o diploma deveria abranger as avaliações anteriormente feitas;

X. Os recorrentes já tinham feito a prova da sua incapacidade permanente superior a 60% perante a AF, não tendo, por isso, que fazer nova prova da sua incapacidade;

XI. À data em que entrou em vigor o D.L. n.º 202/96, já havia nascido na esfera jurídica dos recorrentes o direito ao benefício fiscal em causa nos autos, porque já se encontrava comprovada a factua- lidade descrita na hipótese legal (a incapacidade permanente igual ou superior a 60%) pelo atestado médico respectivo, passado pela entidade competente, no domínio da lei vigente e de acordo com esta;

XII. A aplicação dos critérios do DL. 202/96 ao caso dos autos implicaria, pois, a aplicação retroactiva do mesmo, como tal, de forma ilegal;

XIII. A exigência de novos atestados médicos resultaria na revoga- ção ou anulação de um direito já adquirido pelos recorrentes;

XIV. Como vem decidindo este Venerando Tribunal, ainda que o direito ao benefício fiscal em causa tenha por fonte ou causa a lei e não o referido acto de avaliação, este integra ainda o processo constitutivo do referido direito, pois configura uma pronúncia pericial indispensável e determinante da verificação do facto constitutivo, sem a qual o titular do direito, não fica constituído naquele e não o poderá exercer, não se tratando, assim, de um mero acto instrumental, sem valoração própria;

XV. O acto de avaliação goza de autonomia relativamente ao acto tributário de liquidação, pela distinta natureza dos elementos nor- mativos que visa concretizar, o que não exclui uma relação de pre-

judicialidade, pelos efeitos modificativos que pode produzir naquele, sendo que a actividade posterior exigida ao titular do direito para que ele se torne eficaz é que já não se situa no campo da constituição do direito, mas sim no campo do seu exercício, não havendo que confundir os requisitos de constituição e um direito com os requisitos da sua eficácia;

XVI. A AF está sujeita ao princípio da legalidade, devendo inteira obediência à Constituição e à lei, não podendo desconhecer e des- respeitar o valor e limites do caso decidido ou caso resolvido, pondo em causa, em qualquer momento, a estabilidade dos actos adminis- trativos e valores fundamentais do Direito como são a Certeza e a Segurança;

XVII. O exame e atestação de uma certa incapacidade permanente concreta, em face do acto tributário subsequente praticado pela Ad- ministração Fiscal constitui um acto autónomo que, em direito tribu- tário, é um acto prejudicial em sentido técnico;

XVIII. A AF não tem competência em matéria de saúde, não es- tando o atestado médico passado pela entidade competente sujeito à livre apreciação daquela;

XIX. Com o requerimento feito pelo interessado à autoridade de saúde inicia-se um procedimento administrativo, no qual tem lugar uma prova pericial e que culmina com um acto administrativo prac- ticado pela autoridade de saúde, de posse do qual o contribuinte vai reivindicar o seu direito junto da AF;

XX. O acto da autoridade de saúde, como acto prejudicial que é, pertencendo a outra autoridade diferente da autoridade fiscal, pre- cedendo o acto tributário, implica que quem pratica este deve con- formar-se com a decisão dada pela autoridade de saúde, dado o ca- rácter técnico das questões ou interesses em causa, devendo impug- ná-lo contenciosamente, no caso de entender que o mesmo padece de invalidade, por se tratar de acto susceptível de impugnação judicial directa, independente do acto prejudicado, sob pena de preclusão do respectivo conhecimento;

XXI. Se o acto prejudicial é estranho à Administração Fiscal, cabe recurso contencioso do mesmo para os Tribunais Administrativos;

XXII. No caso, nem a AF nem ninguém impugnou contenciosa- mente o referido acto prejudicial no prazo legal, nem ninguém o revogou ou arguiu de falso, pelo que o mesmo se firmou na ordem jurídica como um caso decidido ou caso resolvido, com valor de caso julgado, estando a AF legalmente obrigada a respeitá-lo integralmente;

XXIII. O acto da entidade de saúde, como acto administrativo que é, goza da presunção de verdade e de legalidade, sendo obriga- tório, quer para os particulares, quer para a Administração, pelo que de modo algum poderia a AF, sem sindicar o acto pela via con- tenciosa, destruir essa presunção;

XXIV. O artigo 14.º/17 do CIRS não tem aplicação na situação dos autos;

XXV. O preceito em causa, ao integrar as regras de incidência do CIRS, nunca terá aplicação aos rendimentos respeitantes aos be- nefícios fiscais, dado que estes são rendimentos isentos nos termos do EBF, os quais, por via disso, passam à margem das regras de incidência (reais e pessoais) estabelecidas no CIRS;

XXVI. Relativamente aos rendimentos objecto de benefícios fiscais não pode legitimamente falar-se em rendimentos relevantes para efei- tos de tributação, já que estamos perante uma isenção estabelecida, não pelo CIRS, mas antes por um diploma específico (o EBF);

XXVII. Não havendo no CIRS qualquer norma que subtraia os benefícios fiscais às regras de incidência, estas regras já não os podem abarcar, sob pena de passarem a ser relevantes para efeitos de tributação, passando a ser tidos em linha de conta no apuramento do IRS, o que configuraria evidente ilegalidade, sendo, assim, manifesto que o benefício fiscal em causa passa à margem das regras de incidência do IRS e, como tal, não é relevante para efeitos de tributação;

XXVIII. Os benefícios fiscais são desagravantes excepcionais que se traduzem em medidas derogatórias das regras normais do sistema fiscal estabelecido no CIRS, ou seja, são excepções às regras normais de incidência;

XIX. É através destes mecanismos que determinadas realidades, em princípio objecto de tributação, acabam por ficar total ou parcialmente fora da incidência do imposto;

XXX. Não faria sequer sentido que medidas impeditivas de tributação-regra - entendida esta como o conjunto de normas ou parâmetros estruturais necessários à aplicação de um imposto -, criadas em obediência a princípios, com regras de atribuição e reconhecimento administrativo elencados no EBF, viessem a integrar as regras de incidência do CIRS, quando neste diploma não existe qualquer mecanismo para a sua retirada, com vista ao cálculo do imposto;

XXXI. O sistema de tributação - regra constitui o conjunto de normas ou parâmetros estruturais que são necessários à aplicação de um imposto;

XXXII. No caso do CIRS, tais parâmetros são, entre outras, as regras de incidência, a anualidade da tributação, a noção de agregado familiar, a determinação dos sujeitos passivos do imposto, etc.;

XXXIII. Ora, os benefícios fiscais opõem-se à aplicação do sistema de tributação regra enquanto factos impeditivos do nascimento da obrigação tributária, com o seu conteúdo normal, surgindo como instrumento de política fiscal prosseguindo finalidades diversas das que presidem ao sistema de tributação - regra, caracterizando-se, por isso, pela sua natureza excepcional.

XXXIV. Os benefícios fiscais decorrentes da situação de invalidez permanente superior a 60% não se esgotam no IRS através de isenções; antes se reflectindo em vários impostos e medidas, nomeadamente, na extensão aos respectivos portadores do regime das contas «poupança-reformado» e no que respeita ao Imposto sobre Veículos ao contrário daquilo que vem afirmado no douto Acórdão recorrido, sendo que, nessa matéria, não há sequer qualquer anualidade a respeitar, não existe norma idêntica à do artigo 14.º/7 do CIRS e não se saberia nunca como aplicar tese semelhante à acolhida no douto Acórdão recorrido no que respeita a esse regime de contas poupança-reformado e Imposto sobre Veículos.

XXXV. A «situação pessoal e familiar» de que fala a norma do artigo 14.º/7 do CIRS tem apenas a ver com aquela que consta dos primeiros números do mesmo preceito - n.ºs. 1 a 4 -, ou seja, com o estado civil dos membros do agregado familiar (situação pessoal) e a sua quantificação (situação familiar), se se preferir, com os aspectos relevantes para efeitos de tributação, e isto sempre associado ao conceito de sujeito passivo de IRS estabelecido no normativo de incidência pessoal ou subjectiva que constitui o preceito, de modo algum sendo legítimo o entendimento de que tal norma englobaria as situações de deficiência que sejam portadores esses mesmos sujeitos passivos.

XXXVI. O entendimento constante das conclusões XXIV a XXXV é, de resto, expresso pela própria AF, através do ofício circulado

n.º 6429, de 12.11.96, da DGCI, publicado no *O Informador Fiscal*, 1.ª Série, Dezembro, 1.ª quinzena/96, pág. 538.

XXXVII. A AF não adoptou um procedimento generalizado, uniforme e igual em relação à totalidade dos contribuintes, antes tendo investido apenas em relação aos contribuintes de Viana do Castelo e de Braga e, mesmo assim, apenas em relação a aqueles que adquiriram o benefício fiscal ferido nos autos posteriormente a 1994, alheando-se do resto do País e dos contribuintes que adquiriram o mesmo benefício anteriormente a 1994, o que constitui manifesta violação do princípio da igualdade.

XXXVIII. O acto impugnado, com o sentido e alcance que lhe é dado no douto Acórdão recorrido constitui flagrante violação do princípio da confiança e da protecção das expectativas dos cidadãos.

XXXIX. Ao actuar como actuou relativamente ao ano de 1994, a AF criou a inúmeros contribuintes a quem expressamente reconheceu o direito ao benefício fiscal em causa e a quem, em consequência, devolveu oficiosamente, sem nada questionar, uma parte do imposto que haviam pago, a expectativa séria na manutenção de tal benefício nos anos seguintes, em função do que muitos adquiriram habitação própria com um juro altamente bonificado e que, na grande maioria dos casos, a taxa de juro normal seria insuportável, vendo-se agora na situação de serem eles a pagar com os pretensos erros da AF, com as mudanças de critério e com a violação do princípio referido na conclusão anterior.

XL. Salvo o devido respeito foram violadas, entre outras, as disposições dos artigos 10.º/1, 11.º, 12.º/4 e 44.º do EBF, 14.º/1, 2, 3, 4, 5 e 7, 25.º e 80.º do CIRS, 13.º, 106.º/2, 168.º/1,i) e 2 e 266.º/2 da CRP, 16.º, 170.º/a) e b) e 144.º/1 do CPT e 7.º/1 e 2 do DL 202/96, de 23.10.»

4- A Fazenda Pública não contra-alegou.

5- O Ex.º Procurador-Geral-Adjunto emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso por o acórdão recorrido ter seguido a jurisprudência da Secção em numerosos casos idênticos.

Com os vistos dos senhores juízes-adjuntos cumpre apreciar e decidir.

B — A fundamentação:

6- O reexame da questão preliminar.

Por despacho do relator proferido a fls. 196 e segs. dos autos julgo-se verificada a existência de oposição de julgados e ordenou-se o prosseguimento do curso.

É de manter o julgamento então feito sobre a verificação dos requisitos deste recurso por oposição de julgados a que aludem as alíneas b) e b') do artigo 30.º do ETAF, na redacção que lhe foi dada pelo DL. n.º 229/96, de 29/11. Na verdade para além do acórdão recorrido ter sido proferido em último grau de jurisdição em virtude do processo correspondente haver sido instaurado depois de 15/09/1997 e do acórdão fundamento ter transitado em julgado (n.º 4 do artigo 763.º do CPC) -, constata-se a existência de uma evidente antinomia de decisões relativas a idênticas questões de facto e de direito: enquanto o acórdão fundamento, a propósito do benefício fiscal concedido nos arts. 25.º e 80.º do CIRS e 44.º do EBF, entendeu que a determinação da incapacidade de 60 % fiscalmente relevante para auferir de tal benefício estava sujeita, relativamente aos rendimentos do ano de 1996, aos critérios que constavam da TNI aprovada pelo DL. n.º 341/93, de 30/9, por a avaliação da incapacidade e a emissão do documento

médico que foi exibido para a sua prova ter ocorrido sob a sua vigência, e que a administração fiscal não poderia exigir a apresentação de um atestado médico em que essa incapacidade fosse apurada segundo os critérios que o DL. n.º 202/96, de 23/10 entretanto veio estabelecer, e em consequência de uma tal interpretação confirmou a sentença da 1.ª instância que anulava o acto de liquidação, ao contrário, o acórdão recorrido entendeu exactamente, no quadro da mesma legislação e relativamente aos rendimentos sujeitos a IRS do ano de 1996, que a posição da administração fiscal de relevar fiscalmente tão-só a incapacidade existente após a correcção, nos termos constantes do citado DL. n.º 202/96, era legítima como legítima era a exigência da apresentação de documento médico comprovativo que fosse emitido com observância de tal sentido normativo, tendo como corolário de uma tal, interpretação legal julgado improcedente a impugnação e mantido o acto de liquidação do IRS nela sindicado».

7- O quadro de facto:

Por não controvertida e não haver lugar à sua alteração, dá-se aqui por assente a matéria de facto nos termos em que a mesma foi fixada pelo tribunal e recorrido nos termos dos artigos 713.º, n.º 6, 726.º, 749.º e 762.º, n.º 1, do CPC.

8- O mérito do recurso:

8.1- A questão básica trazida para conhecimento deste Pleno tem tido na Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo uma resposta largamente maioritária no mesmo sentido que foi, aliás, seguido pelo acórdão recorrido. Por seu lado, também este Pleno já teve a oportunidade de a apreciar no seu acórdão de 27/06/2001, proferido no proc. n.º 25 693 em termos que mereceram o consenso da grande maioria dos seus juizes.

Disse-se, então, aí o seguinte: «A questão nuclear trazida para conhecimento deste Pleno tem que ver com a definição do regime legal de determinação do grau de invalidez permanente que há-de ser devidamente comprovado pela entidade competente, igual ou superior a 60% que constitui pressuposto legal da elevação dos limites de deduções ao rendimento de trabalho (art.º 5.º, n.º 3), da elevação dos limites de deduções à colecta (art.º 80.º, n.º 6) e da concessão dos benefícios fiscais previstos no artigo 44.º, n.º 5, do Estatuto dos Benefícios Fiscais, em sede de IRS, regime esse referido ao tempo posterior ao início de vigência do DL. n.º 202/96, de 23 de Outubro.

Não há dúvida de que estamos perante benefícios fiscais, na acepção que deles nos dá o artigo 2.º, n.ºs 1 e 2, do Estatuto dos Benefícios Fiscais (1), cuja concessão, revista desde o início de vigência do CIRS, encontra o seu fundamento nas razões de justiça social de «propiciar às pessoas com deficiência a sua plena participação na comunidade»

(1) Este artigo nos seus n.ºs 1 e 2 diz o seguinte:

«1 — Consideram-se benefícios fiscais as medidas de carácter excepcional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem.

2 — São benefícios fiscais as isenções, as reduções de taxas, as deduções à matéria colectável e à colecta, as amortizações e reintegrações aceleradas e outras medidas fiscais que obedecem às características enunciadas no número anterior.

3 — (...).

4 — (...).»

que a nossa Constituição, desde a sua versão original, manda prosseguir com os cidadãos deficientes (art.º 71.º) (2).

Tratam-se de benefícios fiscais estruturais, pois a modelação da estrutura do tipo de imposto a que dizem respeito, e em que impedem o nascimento da obrigação tributária com o seu conteúdo normal, encontra-se feita tendo em conta a possibilidade da sua existência subjectiva.

Ora, decorre dessa estrutura do imposto sobre o rendimento sobre as pessoas singulares, em cuja construção/definição as citadas normas que prevêm os referidos benefícios participam, que a sua existência real está aí indissociadamente ligada à ocorrência objectiva dos factos tributários cujos efeitos constitutivos da obrigação tributária impedem ou conformam. O direito aos mesmos, de acordo com o disposto no artigo 11.º do EBF, reporta-se à data da verificação dos respectivos pressupostos e, por seu lado, estes estão referidos ao momento em que se consome o facto tributário.

É por referência ao rendimento anual que foi tomado pelo legislador do tipo de imposto como correspondente à unidade temporal e periódica de sujeição à tributação ou, dito de outro modo, que foi elegido dentro do devir contínuo do tempo como facto tributário típico do imposto sobre o rendimento, que se encontram reportados os pressupostos de cuja verificação depende a existência dos benefícios fiscais aqui em causa. Enquanto não acontecem historicamente os factos previstos na lei como fonte da obrigação de imposto, também não se coloca, de acordo com as normas que os prevêm, a questão da existência do direito aos benefícios fiscais em causa, pois os pressupostos dessa existência estão assumidos pela lei apenas para produzir os seus efeitos se o facto tributário existir com a dimensão quântica que apele à sua intervenção jurídica.

Nesta medida, a questão da existência concreta do benefício apenas se coloca quando e se existirem os factos tributários cujos efeitos constitutivos da obrigação de imposto modelam negativamente.

A elevação em 50%, em relação ao limite estabelecido no n.º 1 do artigo 25.º do IRS, da dedução aos rendimentos brutos da categoria A, que o n.º 3 do mesmo artigo contempla só existe, à face do preceito, desde que existam os rendimentos da fonte económica considerada (categoria A) (3) e desde que a sua obtenção seja feita (4), *nomine proprio*, por um «sujeito passivo cujo grau de invalidez permanente, devidamente comprovado pela entidade competente, seja igual ou superior a 60%».

O mesmo se dirá, *mutatis mutandis*, em relação aos benefícios fiscais previstos nos artigos 80.º, n.º 6, do CIRS e 44.º, n.º 5, do EBF.

E porque o imposto sobre o rendimento é um tipo de imposto periódico, de repetição anual (art.º 1.º do CIRS), também o respectivo facto tributário tem a mesma expressão temporal, concretizando-se este no devir ininterrupto durante o período balizado na lei, de 1 a 31 de Dezembro, dos elementos que o tipo tributário relevou como

(2) No desenvolvimento deste preceito constitucional o artigo 25.º da Lei n.º 9/89, de 2 de Maio, prescreve que: «O sistema fiscal deve consagrar benefícios que possibilitem às pessoas com deficiência a sua plena participação na comunidade.»

(3) Sem o facto tributário potencialmente gerador de uma obrigação tributária com certo conteúdo não é possível convocar a intervenção da norma impedidora da dimensão de efeitos em que esse conteúdo se traduz.

(4) Titular do rendimento não é outra coisa do que a pessoa que obtém os rendimentos *nomine proprio*.

seus elementos constitutivamente conformantes. É exactamente nesta perspectiva que se insere a prescrição legislativa de conferir relevo para efeitos da tributação em causa à situação pessoal e familiar dos sujeitos passivos existente no último dia do ano a que o imposto respeita — 31 de Dezembro (art.º 14.º, n.º 7, do CIRS, aditado pelo artigo 24.º, n.º 2, da Lei n.º 65/90, de 28/12).

Assim sendo, o que releva para efeitos da definição da situação tributária dentro deste tipo de imposto, nela compreendidos os elementos negativos que influenciam a constituição da obrigação tributária e a expressão do seu montante - categoria onde se inserem os benefícios fiscais em causa - é a situação pessoal existente em 31 de Dezembro do ano a que respeita o imposto.

Segundo esta óptica só existirá o direito a ver reconhecidos os benefícios fiscais em causa quando se tenha completado o devir completo do facto tributário e a verificação, nele, dos pressupostos previstos pela lei como seus elementos constitutivos.

Mais um vez se dirá, repetindo o que acima se disse, que esta conclusão se impõe por força do artigo 11.º do EBF segundo o qual o «direito aos benefícios fiscais se deve reportar à data da verificação dos respectivos pressupostos» e que, segundo o que resulta dos preceitos legais que os instituem, esse reporte está feito em relação à obtenção dos rendimentos por parte de quem se encontra nas condições neles previstas.

Deste modo, constituindo os benefícios fiscais uma delimitação negativa da força constitutiva dos factos tributários, o reflexo, que os mesmos alcançam será necessariamente o que resultar do regime legal que vigore à data em que, de acordo com a lei que os institui, deve reportar-se a verificação dos seus pressupostos. Assim sendo, o que releva é a lei que vigorar à data do último dia do ano a que respeita o imposto.

Constitui pressuposto do direito aos benefícios fiscais em causa que o sujeito passivo tenha *um grau de invalidez permanente, devidamente comprovado pela entidade competente, igual ou superior a 60%*.

Ora, se antes, e face à inexistência de normas específicas para a avaliação de incapacidade fiscalmente relevante, a administração de saúde a quem competia determinar esse grau de incapacidade tinha de recorrer à *Tabela Nacional de Incapacidades, tabela esta que tinha sido perspectivada para a avaliação do dano em vítimas de acidentes de trabalho e doenças profissionais, de forma a possibilitar alguma uniformização valorativa a nível nacional*, segundo as palavras do próprio legislador no proémio do DL. n.º 202/96, de 23/10 — atitude esta que bem se compreende pois era, então, o único padrão de mensuração legalmente estabelecido de que a entidade competente para a avaliação se poderia socorrer e a única forma de dar realização ao princípio da igualdade num domínio de prognose de algum modo sujeito a uma certa subjectividade de avaliação científica —, entendeu o legislador deste último diploma *«estabelecer o regime de avaliação de incapacidade das pessoas com deficiência, tal como definido no art.º 2.º da Lei n.º 9/89, de 2 de Maio, para efeitos de cesso às medidas e benefícios previstos na lei para facilitar a sua plena participação a comunidade»*.

E, de entre as regras que este diploma estabeleceu, tendo em vista a realização do escopo enunciado, a observar na determinação do valor final da incapacidade, conta-se a afirmada na al. e) do n.º 5

do seu Anexo I, que tem por epígrafe Instruções gerais, que é do seguinte teor:

“Sempre que a disfunção possa ser atenuada, no todo ou em parte, pela aplicação de meios de correcção ou compensação (próteses, ortóteses ou outros), o coeficiente de capacidade arbitrado deve ser correspondente à disfunção residual após aplicação de tais meios, sem limites máximos de redução dos coeficientes previstos na Tabela.”

O legislador do DL. n.º 202/96 adoptou por critérios de determinação da incapacidade os coeficientes constantes da TNI, então vigente, mas afastou a consideração de quaisquer limites na determinação da incapacidade sempre que a disfunção possa ser atenuada ou compensada, ao contrário do que acontecia naquela TNI em que a redução da incapacidade, no caso de substituição, no todo ou em parte, através de prótese, poderia ser reduzida, mas não em limite superior a 15% ⁽⁵⁾.

Quer dizer, o legislador do DL. 202/96 privilegiou como critério geral relevante de determinação da incapacidade, para os efeitos mencionados no seu artigo 1.º, apenas a incapacidade residual após a aplicação de próteses e de ortóteses.

Ao adoptar este critério, o legislador deste diploma não desrespeitou o princípio da legalidade tributária de reserva de lei formal da AR [arts. 106.º, n.º 2, e 168.º, n.º 1, al. 1), da CRP, nas versões ao tempo]. E não o desrespeitou porque o legislador do DL. n.º 202/96 não interferiu na definição dos pressupostos legais constitutivos de tais benefícios que o CIRS e o EBF estabeleciam, pois estes continuaram a ser os mesmos: «sujeito passivo cujo grau de invalidez permanente, devidamente comprovado pela entidade competente, seja igual ou superior a 60%».

O diploma limitou-se a estabelecer um critério geral é abstracto, por ele considerado mais adequado, quer para surpreender a incapacidade fiscalmente relevante, de um ponto de vista técnico-científico, quer para dar cumprimento ao princípio da igualdade na aplicação da lei, em substituição de um outro critério técnico que anteriormente lhe apontava para o mesmo efeito, que a entidade materialmente competente para quem a norma de isenção remetia a avaliação da incapacidade fiscalmente relevante — a administração de saúde — deveria seguir nessa tarefa. Sendo assim, o bloco da legalidade tributária continua a ser o mesmo, só tendo mudado o bloco de juridicidade (legalidade) da actuação técnica dos serviços competentes de saúde. Pode deste modo afirmar-se que o legislador fiscal ao remeter, nos citados preceitos, a determinação do grau de incapacidade para a comprovação da entidade competente mais não fez do que se abrir, por via de tal remissão dinâmica ou formal, à aplicação das diferentes normas a que esta entidade competente devesse ou viesse a dever obediência nessa actividade de comprovação cuja prática lhe cometeu ⁽⁶⁾.

«As normas remissivas constituem um instrumento de técnica legislativa a que se recorre com frequência e que tem cabimento sempre

⁽⁵⁾ Na verdade, a alínea c) do n.º 5 das Instruções Gerais desta TNI dispunha que: *“Quando a função for substituída, no todo ou em parte, por prótese, a incapacidade poderá ser reduzida, consoante o grau de recuperação da função e da capacidade de ganho do sinistrado, não podendo, porém, tal redução ser superior a 15%.”*

⁽⁶⁾ Falamos de remissão formal por ser feita para certa norma, em atenção apenas ao facto de ser aquela que em certo momento regula a matéria, aceitando-se o seu conteúdo, ainda que posteriormente alterado da norma remitida. Cfr. J. Baptista Machado, *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*, 9.ª reimp.; Castro Mendes, *Introdução ao Estudo do*

que um dado facto ou instrumento jurídico possui já a disciplina própria e o legislador quer que essa disciplina se aplique também a outro facto ou instituto»⁽⁷⁾.

Sendo a situação pessoal fiscalmente relevante a existente em 31 de Dezembro do ano a que respeita o imposto e respeitando a incapacidade do sujeito passivo exactamente à essa situação pessoal no âmbito da deficiência, terá de ser à situação que então se verificar neste domínio que se terá de atender para aferir do direito do contribuinte aos benefícios fiscais que vão assim delimitar negativamente o efeito jurídico omnicompreensivo que decorreria da verificação dos factos tributários.

Deste modo será também à lei que então estiver em vigor que estabeleça o regime e os critérios técnico-científicos de determinação da natureza e grau da incapacidade relevada na lei fiscal como pressuposto do direito aos benefícios que deve atender-se.

Não estamos assim perante qualquer aplicação retroactiva do DL n.º 202/96, de 23/10, mas antes de frente de uma aplicação da lei para o futuro, de uma eficácia prospectiva da lei, de acordo com o princípio geral de direito decorrente do princípio democrático e da tutela da confiança, ínsitos no princípio assumido pela nossa Lei Fundamental do Estado de Direito Democrático (artigo 2.º da CRP), afirmado, entre o mais, no artigo 12.º do C. Civil e no artigo 12.º da Lei Geral Tributária.

Ao contrário do defendido pelos recorrentes não poderá falar-se da existência de qualquer efeito jurídico consolidado na Ordem Jurídica, consubstanciado numa definição irrevogável de uma certa incapacidade, com determinada natureza e determinado grau.

E, não poderá falar-se porque, como já se disse, a questão da relevância que a incapacidade possa alcançar no domínio tributário apenas se pode colocar, à face das normas que instituem os respectivos benefícios, quando pela ocorrência dos factos tributários haja de ser convocada a aplicação de norma que impeça ou atenuar o âmbito dos efeitos constitutivos da obrigação tributária que a lei faz deles emergir. É a esse momento que há que reportar a existência dos pressupostos da norma concedente do benefício.

Apelar à determinação da incapacidade feita anteriormente com o recurso a critérios jurídicos técnico-científicos que entretanto foram abandonados pelo legislador apenas seria juridicamente admissível se a lei previsse a aplicação ultra-activa do regime anterior ao abrigo do qual o exame de avaliação da incapacidade foi feito.

Ora, não existe norma que tenha determinado esta eficácia ultra-activa dos critérios de aferição da incapacidade fiscalmente relevante, pelo que vale a regra geral.

Por outro lado, nem sequer a natureza dos benefícios em causa demanda o respeito pela definição que a administração de saúde haja feito da incapacidade e da sua natureza e grau, com aplicação dos critérios técnicos vigentes à data do exame. Na verdade, estando a verificação dos seus pressupostos reportada, de acordo com a lei que os prevê, referida à data dos factos tributários em cuja modelação de efeitos interferem negativamente, aliás, em consonância com a sua natureza pura e estrutural, só então poderá pôr-se a questão

do direito a eles. A situação é diferente da que acontece nos casos de benefícios condicionados, convencionais ou paracontratuais em que o legislador subordina a definição da situação tributária, seja a actual, seja, mesmo, a futura, à manutenção ou superveniência de certos pressupostos. Aqui, com efeito, pode colocar-se a problemática do respeito pelos direitos adquiridos. E ela pode colocar-se enquanto exigência demandada pelo princípio da tutela da confiança na estabilidade da situação tributária, tal como nesse momento inicial é delineada com respeito pela lei. Só nestes casos se porá a questão da ilegalidade da modificação unilateral dos pressupostos com base nos quais as obrigações dos contribuintes foram atrás definidas⁽⁸⁾. Tal é, de resto, o sentido que dimana do artigo 10.º do EBF, o qual dispõe sobre a aplicação no tempo das normas sobre benefícios fiscais. E é também essa a *ratio* que informa o comando do artigo 14.º da LGT. Mas esse não é o caso dos benefícios fiscais em causa, pois eles pertencem à categoria dos benefícios estruturais puros.

É claro que o princípio segundo o qual a avaliação da incapacidade deve obedecer aos critérios legais existentes à data dos factos tributários não obsta a que possa, num momento posterior, atender-se à avaliação médica anteriormente feita, desde que os critérios objectivos de aferição sejam os mesmos e não seja de prever que tenha havido qualquer alteração subjectiva que acarrete a perda dos benefícios. É o que acontece nos casos em que a incapacidade seja permanente, do ponto de vista dos critérios jurídico-científicos de aferição. O próprio princípio da praticabilidade que informa o sistema fiscal aponta para isso mesmo. E o artigo 4.º do DL 202/96 não deixou e lhe dar expressão, ao prever apenas para os casos do grau de incapacidade arbitrado ser susceptível de variação futura a obrigação da junta médica indicar logo a data de novo exame.

É também nítido que, face ao que vem de ser dito, não existem quaisquer razões que impeçam a administração fiscal, enquanto administração que exerce a função tributária (aplicação da lei aos factos nela previstos como fonte de obrigações tributárias), de controlar se os atestados médicos que os contribuintes exibem comprovam exames de avaliação feitos com aplicação, por parte das entidades competentes, dos novos critérios legais.

Segundo o prescrito no n.º 1 do artigo 119.º do CIRS a administração fiscal pode exigir aos sujeitos passivos do IRS a apresentação de documentos comprovativos dos factos ou situações afirmados nas suas declarações, entre elas se contando a relativa ao grau e natureza da incapacidade susceptível de ser valorada fiscalmente.

Na verdade, diz-se aí que:

«As pessoas sujeitas a IRS deverão apresentar, no prazo que lhes for fixado, os documentos comprovativos dos rendimentos auferidos, das deduções e abatimentos e de outros factos ou situações mencionadas na respectiva declaração, quando a Direcção-Geral das Contribuições e Impostos os exija.»

A circunstância da administração fundar, eventualmente, a sua exigência de testado médico comprovativo de avaliação feita com obediência ao critério normativo da relevância apenas da incapacidade residual por referência à Circular n.º 22/DSO da Direcção de Saúde é juridicamente irrelevante dado que, por um lado, os comandos normativos aplicados se equivalem aos constantes daquele DL n.º 202/96

Direito, Lisboa, 1984, págs. 66 e segs., e Menezes Cordeiro, in *O Direito*, ano 121.º, 1989, 1 (Janeiro-Março), págs. 192/3

⁽⁷⁾ J. Dias Marques, *Introdução ao Estudo do Direito*, Lisboa, 1979, p. 199.

⁽⁸⁾ Cf. Nuno Sá Gomes, *Manual de Direito Fiscal*, II, p. 412.

e o que eleva no domínio do erro dos pressupostos de direito é a normatividade aplicada, que não a identificação apenas da sua fonte, e, por outro, esse acto não carece, à luz dos princípios constitucionais do artigo 268.º, n.º 3, da CRP e dos artigos 19.º, n.º 1, al. b), e 21.º, n.º 1, do CPT então vigentes, sequer de ser fundamentado, em virtude de não ser, por si próprio, um acto que afecte os direitos e interesses dos contribuintes, antes correspondendo a um acto de simples verificação dos elementos documentais que lhes serviram de suporte para fazer a declaração de rendimentos nos termos em que a fizeram.

Assim, quando os contribuintes não demonstrem, através de atestado médico ⁽⁹⁾, haver a incapacidade declarada sido avaliada de acordo com os critérios vigentes à data em que segundo o tipo de imposto se define a situação tributária concreta dos contribuintes — no tipo em causa, 31 de Dezembro — não pode a administração fiscal considerar como demonstrada a incapacidade declarada. E não pode, porque essa incapacidade fiscalmente relevante tem de ser comprovada pela entidade competente e a prova dessa comprovação só poderá ser feita por esse meio de prova — artigos 25.º, n.º 3, e 80.º, n.º 6, do CIRS e 44.º, n.º 5, do EBF e 4.º, n.º 2, do DL. n.º 202/96.

(...) Nas suas alegações, os recorrentes colocam ainda a questão da ilegalidade, a liquidação por a mesma afrontar o princípio da igualdade, na medida em que a administração «não adoptou um procedimento generalizado, uniforme e igual em relação à totalidade dos contribuintes, antes tendo investido apenas em relação aos contribuintes de Viana do Castelo e Braga e, mesmo assim, apenas em relação àqueles que adquiriram o benefício fiscal referido nos autos posteriormente a 1994, alheando-se do resto do País e dos contribuintes que adquiriram o mesmo benefício anteriormente a 1994».

Em relação a essa questão não existe, todavia, qualquer antinomia dos acórdãos alegados como estando em confronto, sendo que esta espécie de recurso em o seu âmbito de conhecimento limitado ao dirimir da oposição de julgados. É que, na verdade, conquanto se possa admitir que o acórdão recorrido tenha incorrido na nulidade prevista nos artigos 668.º, n.º 1, al. d), 713.º, n.º 2, 749.º e 762.º do CPC, mas que nem sequer foi por qualquer modo adequado arguida pelos recorrentes (n.º 3 do artigo 668.º do CPC), ele não chegou a emitir pronúncia sobre essa questão, embora, de facto, esta lhe tenha sido colocada nas alegações do respectivo recurso (conclusão X). Sendo assim, não há que decidi-la».

8.2- Este Pleno continua a entender que as questões aqui propostas que são exactamente as mesmas das do acórdão que vem de ser transcrito devem ser resolvidas segundo os mesmos termos.

Consequentemente o recurso não pode obter provimento. Na verdade, o acórdão recorrido posicionou-se quanto à resolução da questão nuclear do recurso exactamente na linha da jurisprudência enunciada. Tendo em conta tudo o exposto constata-se que, estando em causa o IRS de 1996, a incapacidade fiscal dos recorrentes estava sujeita já aos critérios objectivos de aferição determinados pelo DL. n.º 202/96. Por outro lado, não tendo os ora recorrentes, demonstrado ter a sua incapacidade sido aferida de acordo com a nova lei, não

⁽⁹⁾ Ou documento equivalente para o caso das juntas de saúde dos ramos das Forças Armadas e da Polícia de Segurança Pública e das juntas médicas da Guarda Nacional Republicana — artigo 2.º, n.º 1, do DL n.º 202/96.

poderia a administração fiscal dar como provado esse facto. Consequentemente, bem andou o acórdão recorrido ao conceder provimento ao recurso e ao revogar a sentença de 1.ª instância que havia decidido anular o acto de liquidação e ao julgar improcedente essa impugnação.

Por outro lado, também a questão da ilegalidade da liquidação por alegada ofensa ao princípio da igualdade, que os recorrentes igualmente aqui colocam, merece mesma solução que lhe foi dada no acórdão que se transcreveu.

C — A decisão:

9- Destarte, atento tudo o, exposto, acordam os juízes deste tribunal em negar provimento ao recurso.

Custas pelos recorrentes, com taxa de justiça de € 299,28 (art.º 714.º, n.º 3, do CPC e artigo 1.º, n.º 2, do DL n.º 323/2001, de 17/12) e procuradoria de 50%.

Lisboa, 6 de Março de 2002. — *Benjamim Silva Rodrigues* (relator por vencimento e sorteio) — *Vitor Manuel Marques Meira* — *João Plácido Fonseca Limão* — *António José Pimpão* — *José Norberto de Melo Baeta de Queiroz* — *Ernâni Marques da Silva Figueiredo* — *Domingos Brandão de Pinho* — *Luís Filipe Mendes Pimentel* — *Lúcio Alberto da Assunção Barbosa* — *Jorge Manuel Lopes de Sousa* (votou com declaração anexa) — *Alfredo Aníbal Bravo Coelho Madureira* (vencido conforme declaração anexa) — *José Joaquim Almeida Lopes* (vencido, pois entendo que foi violado o princípio da confiança ao ser desrespeitada a decisão da autoridade de saúde, que passou a caso resolvido ou decidido, com a força de caso julgado).

Declaração de voto

Votei a decisão, mas por fundamentos diferentes.

O conceito constitucional de cidadãos portadores de deficiência não mudou antes e depois do D.L. 202/96.

Por isso, quem era deficiente, à face da Constituição por estar em situação de inferioridade em relação à generalidade dos cidadãos, continua a sê-lo, à face da Constituição, sendo materialmente inconstitucional a lei que lhe retire tal qualidade. De forma idêntica, quem não podia ser considerado deficiente, por não estar em tal situação de inferioridade à face da Constituição, também não poderá passar a sê-lo, enquanto se mantiver a sua situação.

A meu ver, a deficiência relevante, para efeitos constitucionais, a que provoca uma situação de inferioridade é a avaliada tendo em conta as possibilidades de correcção e, por isso, será o critério introduzido pelo D.L. 202/96 que corresponde ao conceito constitucional de deficiência, antes e depois de ele ser publicado.

Independentemente disso, a entender-se que a qualidade de deficiente, constitucionalmente aceitável pelo artigo 71.º da C.R.P., pode ser alterada pela lei ordinária, sendo o facto tributário do IRS, com facto de formação sucessiva, entendo que seria aplicável o novo regime de deficiência apenas ao período do ano em que a deficiência resultava desta lei.

Jorge Manuel Lopes de Sousa.

Declaração de voto

Votei vencido de acordo, aliás, com o entendimento acolhido nos acórdãos da Secção, que subscrevi, do passado dia 08.11.2000, proferidos nos processos n.º 24.723 e 24.827, e porque entendo que o convocado DL n.º 202/96, de 23 de Outubro, não logra aplicação à situação ajuizada nos presentes autos, na justa medida em que, regendo para o futuro, as novas condições que expressamente estabelece para a quantificação da incapacidade fiscalmente relevante só operam nos *processos de avaliação de incapacidade* pendentes à data da sua entrada em vigor — cfr. artigo 7.º — e, naturalmente, nos instaurados em data posterior.

E nem o referido diploma legal ou qualquer outro entretanto publicado sancionou com invalidade jurídica ou recomendou se desconsiderassem os certificados de incapacidade até então emitidos pela autoridade de saúde competente, mediante recurso aos critérios de determinação de incapacidade fixados pela TNI aprovada pelo DL n.º 341/93, de 30.09, e até então em vigor, certificados que, até então também, sempre foram aceites quer pela Administração Fiscal, quer pelos Tribunais — cfr. jurisprudência desta Secção, por todos, o acórdão de 15.12.99, processo n.º 24.305.

Alfredo Anibal Bravo Coelho Madureira.

Acórdão de 22 de Maio de 2002.

Recurso n.º 24 884. Recorrente: Delfim Oliveira e Oliveira L.^{da}; Recorrido: Subdirector-Geral das Contribuições e Impostos. Relator: Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Alfredo Madureira.

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

Pelo acórdão de fls. 216 a 234 desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, já transitado, fixaram-se as custas devidas pela Recorrente Delfim Oliveira e Oliveira, L.^{da}, “. . . apenas na parte em que decaiu (*recusado apoio judiciário*) aqui e no TCA”.

Não se fixou porém, como era devido e por mero lapso, o montante da taxa de justiça devida neste Supremo Tribunal pelo referido incidente, como atentamente se evidencia no douto despacho de fls. 249.

Assim e de harmonia com o disposto no art.º 667º, n.º 1, do CPC, aplicável *ex vi* do art.º 2º, al. f), do CPT, sem necessidade de outros ou melhores considerandos, acordam os Juizes desta Secção em fixar a taxa de justiça devida neste STA, pelo incidente em que aquela Recorrente decaiu (*recusado apoio judiciário*), em 15.000\$00, sem prejuízo da adequada correspondência em euros.

Lisboa, 22 de Maio de 2002. — *Alfredo Madureira* (relator) — *Branção de Pinho* — *Almeida Lopes*.

Acórdão de 22 de Maio de 2002.

Assunto:

CCI. Aumento de capital. Entrega em dinheiro. Custo - Art. 3º do DL n.º 173/87, de 20/4.

Doutrina que dimana da decisão:

I — A entrega de uma importância que se encontra contabilizada na conta “Sócios e Associados” de uma empresa deve ser considerada como entrega em dinheiro se foi concedida uma autorização para exportação para o estrangeiro dessa importância (ou parte dela), a qual serviu para, após importação também autorizada, contribuir para o aumento de capital da empresa.

II — Assim, nos termos do art. 3º do DL n.º 173/87, de 20/4, tal importância deve ser considerada como custo.

Recurso n.º 26.123. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrida: SINGER Produtos Eléctricos, L.^{da}; Relator: Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. **SINGER — Produtos Eléctricos, L.^{da}**, impugnou judicialmente, junto do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa, a liquidação da Contribuição Industrial de 1988 e juros compensatórios.

Alegou insuficiência de fundamentação do acto de liquidação impugnado, bem como violação do disposto no art. 3º do DL n. 173/87, de 20/4.

O M.^{mo} Juiz do 3º Juízo daquele Tribunal julgou a impugnação procedente.

Inconformado, o **Representante da Fazenda Pública** interpôs recurso para o TCA, formulando as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

1) A quantia destinada ao aumento de capital da impugnante foi efectivamente transferida como suprimento, tendo sido lançada na conta de Sócios e Associados, com vencimento de juros e fixação de um prazo, não tendo assim, no caso vertente, o questionado aumento de capital sido realizado por entregas em dinheiro.

2) Em consequência de tal facto, a importância calculada pela impugnante nos termos do art. 3º do DL n.º 173/87, de 20/4, não poderia ter sido deduzida ao abrigo do normativo em questão, pelo que a sentença recorrida, ao decidir em contrário, não só aplicou indevidamente o referido preceito mas também violou o disposto no art. 26º do CCI, devendo, assim, ser revogada, com as legais consequências.

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

O TCA julgou-se hierarquicamente incompetente para conhecer do recurso.

Subiram os autos a este STA.

Aqui, o EPGA emitiu duto parecer, sustentando que o recurso merece provimento.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2. É a seguinte a matéria de facto levada ao probatório da sentença:

1) Em 30/6/89 a impugnante apresentou a declaração Mod. 2 de Contribuição Industrial - Grupo A, autoliquidando 106.243.958\$00 de imposto a pagar.

2) Em conferência da declaração a AF não veio a aceitar as deduções como custos de 1.24.955\$00 de utilização de provisões tributadas e 16.715.956\$00 de remuneração convencional do capital social.

3) Justificou a não aceitação da segunda verba alegando que "o contribuinte considerou indevidamente no cálculo da remuneração convencional do capital social transferências das contas sócios e associados".

4) Tendo procedido a liquidação adicional, no montante de 9.331.806\$00.

5) A qual foi notificada à impugnante em 18/02/91.

6) Foi deduzida reclamação graciosa, a qual veio a ser parcialmente deferida, aceitando-se a dedução a título de utilização de provisões tributadas e mantendo-se a não aceitação da dedução a título de remuneração convencional do capital social "em virtude de no aumento de capital ter havido transferência da importância necessária como suprimento e lançada na conta "Sócios e Associados", vencendo juros e fixando-se um prazo, e não ter havido entrega em dinheiro".

7) A conta sócios e associados apresentava um saldo de 172.294.111\$00.

8) Para proceder ao aumento de capital de 300.000.000\$00 para 472.000.000\$00 a impugnante solicitou as necessárias autorizações administrativas para exportar a quantia de 172.000.000\$00, correspondente ao saldo da conta "Sócios e Associados" e importar a mesma quantia, a título de investimento estrangeiro, para aquele fim, autorizações que lhe foram concedidas.

9) Após o que a impugnante procedeu ao referido aumento de capital, referindo-se na correspondente escritura que o mesmo era feito por "incorporação de fundos".

3. A questão a decidir é esta: a importância entregue à sociedade, para aumento de capital, estando antes incluída na conta "Sócios e Associados", pode ser deduzida como custo fiscal?

O DL n.º 182/86, de 10/7, veio incentivar o financiamento das empresas.

Escreveu-se no preâmbulo do citado DL:

"Por último, julga-se oportuno incentivar o financiamento das empresas pela via do aumento do capital social através de entradas em numerário, considerando para o efeito como custo do exercício, a título de remuneração convencional daquele capital, a importância que resultar da aplicação aos aumentos do capital efectuados no exercício de 1986 de uma percentagem que se julgou dever ser igual à taxa de desconto do Banco de Portugal deduzida de quatro pontos."

E o art. 5.º do referido DL deu corpo a esta intenção legislativa.

O DL n.º 173/87, de 20/4, seguiu na mesma linha.

Escreveu-se nomeadamente no preâmbulo do mesmo DL:

"... É instituído, tal como aconteceu em 1986, um estímulo fiscal ao aumento de capital social das empresas, considerando-se como custo dos exercícios..."

E o art. 3.º do referido normativo deu corpo a um tal desiderato.

Dispõe tal normativo:

"É considerada custo, nos termos e para os efeitos do disposto no art. 26.º do CCI, relativamente aos exercícios de 1987, 1988 e

1989, a título de remuneração convencional do capital social, uma importância calculada com base nos aumentos de capital realizados em 1987, por entregas em dinheiro e mediante a aplicação de uma taxa igual à taxa de desconto do Banco de Portugal, deduzida de quatro pontos percentuais".

É a partir daqui que o EPGA defende que o recurso deve proceder.

Escreveu o Ex.º Magistrado no seu duto parecer:

"Decorre dos preâmbulos dos DL n.ºs 182/86, de 10/7, e 173/87, de 20/4, que, com esses diplomas, o legislador quis estimular a entrada de "dinheiro fresco" nas empresas; de resto, a conjuntura económica desses anos de 1986 e 1987 exigia medidas desse género e a letra da lei vai nesse sentido ("entradas em numerário", "entrega de dinheiro").

"Ora, no caso dos autos, não houve entrada de "dinheiro fresco", no aumento do capital social, mas apenas uma operação contabilística: o aumento de capital foi feito por incorporação de suprimentos, isto é, por dinheiro que já estava na empresa".

Se é certo que acompanhamos no essencial a argumentação do EPGA, já temos dúvidas quanto à conclusão por si tirada.

É verdade que o legislador pretendeu a injeção de dinheiro nas empresas.

Mas será que uma importância que estava na conta "Sócios e Associados", destinada agora ao aumento de capital, não significa uma injeção de dinheiro fresco?

Entendemos que sim.

E para assim concluir basta atentar no ponto 8 do probatório.

Consignou-se aí:

"Para proceder ao aumento de capital de 300.000.000\$00 para 472.000.000\$00 a impugnante solicitou as necessárias autorizações administrativas para exportar a quantia de 172.000.000\$00, correspondente ao saldo da conta "Sócios e Associados" e importar a mesma quantia, a título de investimento estrangeiro, para aquele fim, autorizações que lhe foram concedidas".

Quer isto dizer que foi concedida uma autorização para exportação para o estrangeiro de uma determinada importância. Ora, essa importância foi a mesma que serviu para, após importação autorizada, contribuir para o aumento de capital.

É certo que o dinheiro não saiu e entrou.

Mas teoricamente é assim que deve ser considerado.

E daí decorre que houve uma entrada de dinheiro na empresa.

Ou seja: tudo se passou como se o dinheiro tivesse saído para o estrangeiro e entrado de seguida no País para incorporação no capital da empresa.

O que conduz a que se possa e deva dizer que houve uma entrada de dinheiro na empresa.

É certo que na escritura do aumento de capital se consignou que o mesmo era feito por "incorporação de fundos" vide ponto 9. do probatório.

Mas trata-se de uma afirmação irrelevante se lida em conjugação com o dito ponto 8 do probatório.

Concluimos assim que o aumento do capital resultou da entrada de dinheiro.

A decisão recorrida não merece censura.

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

Sem custas, por delas estar isento o recorrente.

— Lisboa, 22 de Maio de 2002. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Benjamin Rodrigues* (declaração de voto que se anexa) — *Alfredo Madureira*.

Declaração de voto

Votei a decisão, porque não concederia provimento ao recurso, mas por diversa fundamentação. Na verdade, entendo que o aumento de capital por utilização de dinheiro correspondente a lucros devidos aos sócios, mas ainda não levantados e constantes de uma conta da sociedade, equivale-se, para todos os efeitos, nomeadamente financeiros e patrimoniais, a um aumento do capital social, por entrega em dinheiro.

Benjamim Rodrigues.

Acórdão de 22 de Maio de 2002.

Assunto:

Incompetência do STA em razão da hierarquia. Factos não levados ao probatório, sem pronúncia expressa do juiz.

Doutrina que dimana da decisão:

- I — *Se nas conclusões das alegações de recurso são vertidos factos (não constantes do 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.*
- III — *A não consideração pelo Juiz de factos alegados (e sobre os quais não emitiu pronúncia expressa), factos que o recorrente considera essenciais para a ilação jurídica que deles pretende extrair, constitui eventual erro de julgamento que não omissão de pronúncia.*

Recurso n.º 26.228. Recorrente: BANIF — Banco Internacional do Funchal, SA; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Lúcio Barbosa:

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

1 — BANIF — Banco Internacional do Funchal, SA, impugnou judicialmente, junto do Tribunal Tributário de 1ª Instância do Funchal, a liquidação adicional de IRC, praticada pela pertinente autoridade fiscal.

O M.º Juiz daquele Tribunal julgou a impugnação improcedente.

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

1 — A, aliás, doutra sentença recorrida deve ser anulada, por forma a proceder à aplicação das normas jurídicas, a seguir enunciadas,

à situação material constituída pelos factos invocados na p. i. e provados no Tribunal *a quo*.

2 — Impõe-se a anulação por violação das normas jurídicas:

a) Referentes às deduções à colecta e retenções na fonte, contidas no art. 71.º do CIRC, na redacção ao tempo em vigor;

b) Plano de Contas para o Sistema Bancário (abreviadamente PCSB), aprovado pelo DL n.º 455/78, de 30/12, e o DL n.º 91/90, de 17/3, que atribuiu competência ao Banco de Portugal para definição das normas de contabilidade aplicáveis às instituições sujeitas à sua supervisão, como é o caso da recorrente, tendo este diploma produzido efeitos a partir de 1/1/90 e revogado o regime anteriormente em vigor, vertido no DL n.º 455/78;

c) a norma específica do PCSB (contida no citado DL n.º 455/78) que determinava, ao tempo, o registo de imóveis adquiridos por recuperação de créditos na Conta 412, no âmbito do imobilizado e, bem assim, d) as determinações do Banco de Portugal, emitidas no âmbito das competências atribuídas por via do referido DL n.º 91/90 que, invocando razões prudências e de clareza contabilística, veio determinar que os imóveis obtidos em dação em pagamento fossem contabilisticamente registados na “conta 274 — Aplicações por Recuperações de Créditos”.

e) Por resultar do disposto no n.º 1 do art. 44.º do CIRC, ilegítima a interpretação de que a admissibilidade de um custo depende da forma aquisitiva do bem correspondente, sendo que,

f) A consideração do custo depende, ao contrário do entendimento vertido na doutra sentença recorrida, da utilização dada ao bem.

g) Na situação *sub judice* o destino dos bens em causa foi a sua integração na actividade da recorrente o que, nos termos do art. 44.º, n.º 1, do CIRC, determina a admissibilidade de tal custo.

h) A destrincão do âmbito da aplicação das regras, supra-citadas, do CIRC, aplicáveis em termos fiscais às operações em causa e as do PCSB que se reportam, exclusivamente, ao regime de contabilização dessas mesmas operações: o registo dos bens em causa na “Conta 274 — Aplicações por recuperação de Créditos” (tendo-a retirado da conta 41, de imobilizado) teve origem nas directrizes do Banco de Portugal no uso das competências atribuídas por via do DL n.º 91/90, de 17/3, tendo, contudo, a utilização de tais bens e a correlativa afectação sido efectuada à sua actividade.

i) As regras do art. 11.º, n.º 6, do CIRC que determina o direito da recorrente a juros indemnizatórios.

3 — De acordo com as razões invocadas pela recorrente, a liquidação adicional de IRC n.º 8310002107, relativa ao exercício de 1993, enferma de vício de violação de lei, no que se refere aos adicionamentos resultantes das correcções técnicas que se reportam à não consideração das mais-valias contabilísticas, no montante de Esc. 35.771.799\$00, devendo a sentença recorrida, que manteve o referido acto, ser anulada.

4 — De igual forma, deve o montante de juros compensatórios adicionalmente liquidados, na parte correspondente ao imposto contestado, ser anulado, uma vez que, como ficou demonstrado, não se verificou qualquer retardamento na liquidação do imposto por motivo imputável à recorrente.

5 — Estando o montante total da liquidação adicional n.º 8310002107 pago, deve ser reconhecido à recorrente o direito a juros indemnizatórios, contados desde a data do pagamento do imposto indevido até à data da emissão da respectiva nota de crédito.

6 — Sem prescindir, a sentença recorrida deverá ser ainda, considerada nula, nos termos da al. d), do n.º 1, do art. 668º, do CIRC, pois o M.º Juiz não se pronunciou sobre questões que deveria ter apreciado, ao não considerar como referido nas presentes alegações, a prova produzida sobre os factos articulados nos arts. 13º e 31º da p.i.

Contra-alegou a FP, sustentando que o recurso deve ser julgado improcedente, defendendo igualmente que o recorrente põe em causa matéria de facto fixada na sentença. Neste STA, a EPGA emitiu parecer, defendendo que o recurso versa matéria de facto, razão pela qual este STA é incompetente para dele conhecer. O recorrente discorda. Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 — Importa liminarmente decidir a questão prévia suscitada quer pelo Ex.º Magistrado do MP quer pela FP.

Na verdade, o seu conhecimento precede o de qualquer outra matéria (vide arts. 101º e 102º do C. P. Civil, 45º do CPT, 5º do ETAF, e 2º e 3º da LPTA), prejudicando, se procedente, a apreciação e julgamento de todas as restantes questões suscitadas no recurso.

Vejam os entãos.

Dispõe o art. 32º, al. b), do ETAF:

“Compete à Secção de Contencioso Tributário conhecer:

(...)

b) Dos recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários de 1ª Instância com exclusivo fundamento em matéria de direito”.

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

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

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

Vejam os entãos.

Escreveu a EPGA no seu douto parecer:

“A recorrente, na conclusão g) das suas alegações refere um facto não estabelecido na decisão recorrida, do qual extrai consequências jurídicas (...).”

A isto contrapõe o recorrente:

(...) o certo é que o Tribunal a quo deu o facto sub judice como provado, porquanto, na douta sentença recorrida (...) refere nº 5 (...) O Banif deduziu o valor impugnado, gerado em imóveis recebidos em dação e registados até 31/12/89 (...) pois foram utilizados para arquivos e outros fins similares (...).”

Que dizer?

É óbvio, do confronto do probatório da sentença (na parte referida pelo recorrente) com a conclusão em causa, que o facto nesta vertido foi levado ao probatório.

O que significa que neste ponto não tem razão a EPGA.

Mas daí não se pode sem mais concluir pela competência hierárquica deste Supremo Tribunal.

Na verdade, ao referir na conclusão 6ª que “(...) o M.º Juiz não se pronunciou sobre questões que deveria ter apreciado, ao não considerar como referido nas presentes alegações, a prova produzida sobre os factos articulados nos arts. 13º e 31º da p.i.”, está o recorrente a pôr em causa o probatório.

A isto chama o recorrente nulidade da sentença.

Mas não é assim.

Na verdade, o que acontece é que, na perspectiva do recorrente, há factos que este pretende que se considerem provados para daí retirar dada ilação jurídica. O M.º Juiz, ao não considerar esses factos (ou seja, e na prática, não os considerando provados, tendo ou não atentado neles), cometerá eventualmente um erro de julgamento em matéria de facto, que não uma omissão de pronúncia.

E, na realidade, nos citados artigos do petitório (curiosamente sob a alegação de matéria de direito) estão vertidos alguns factos dos quais o recorrente pretende retirar determinados efeitos jurídicos.

Nomeadamente quando refere que “alguns imóveis (...) foram adquiridos por recuperação de créditos” (art. 16º), “a administração fiscal entendeu que os imóveis chegados ao património das instituições de crédito (...) não poderiam ser, contabilizados como imobilizado”.

Isto para citar apenas dois exemplos de factos referidos na petição inicial e que o Mm. Juiz não considerou na sentença.

Poder-se-ia pensar que o M.º Juiz entende que não está aqui em causa matéria de facto ao escrever na sentença o seguinte: “Foquemo-nos no alegado na petição inicial que é uma questão afinal jurídica e não fáctica.”

Reconheça-se que esta é uma afirmação cujo alcance não é inteiramente linear e compreensível.

Na verdade foram ouvidas testemunhas nos autos, o que significa que a questão, na perspectiva do M.º Juiz, não era apenas uma questão de direito.

E o recorrente entende até que sobre os factos alegados nos referidos artigos do petitório foi produzida prova no sentido deles serem considerados provados.

Daqui decorre inequivocamente que em causa está, no presente recurso, 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.

Custas pelo recorrente, fixando-se a taxa de justiça em € 100 e a procuradoria em 50%.

Lisboa, 22 de Maio de 2002. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Alfredo Madureira* — *Brandão de Pinho*.

Acórdão de 22 de Maio de 2002.

Recurso n.º 26.417. Recorrente: Maria Cândida Catalão Neves Sena; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Almeida Lopes.

Proferido o acórdão de fls. 89 e 90, veio a recorrente MARIA CÂNDIDA CATALÃO NEVES SENA HENRIQUE DA FONSECA pedir a esclarecimento da seguinte passagem do acórdão: “isto mais não quer dizer senão que a embargante não tem a qualidade de terceiro”. Entende a requerente que, como a execução reverteu contra o seu marido procurador e não contra ela, teria a qualidade de terceiro.

Esclarece-se que quando se escreveu que a recorrente não tem a qualidade de terceiro, queria precisamente dizer-se que não tem essa qualidade na execução que reverteu contra o seu marido, que era o seu procurador, pois ela exerceu gerência de facto através desse procurador. Questão diferente seria a de saber se o procurador tem ou não a qualidade de terceiro, mas isso não é problema que tenha sido colocado a este STA.

Assim, mantém-se o acórdão como estava, mas com este esclarecimento.

Sem custas.

Lisboa, 22 de Maio de 2002. — Almeida Lopes (relator) — Alfredo Madureira — Brandão de Pinho.

Acórdão de 22 de Maio de 2002.

Assunto:

Conservação de esgotos. Taxa. Tarifa. Regulamento de Canalizações e Esgotos da cidade de Lisboa. Edital 60/90. Proporcionalidade. Princípios da legalidade administrativa e tributária. Inconstitucionalidade orgânica.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — São elementos essenciais ao conceito de taxa: prestação pecuniária imposta, coactiva ou autoritariamente, pelo Estado ou outro ente público; sem carácter sancionatório; utilização individualizada pelo contribuinte; solicitada ou não; de bens públicos ou semi-públicos; com contrapartida numa actividade do credor especialmente dirigida ao mesmo contribuinte.
- 2 — A tarifa não constitui um tertium genus entre o imposto e a taxa, não tendo verdadeira autonomia conceitual, caracterizando-se, afinal, por não dever ser inferior ao preço do serviço prestado — cfr. art.º 12º, nº 1, da lei 1/87.
- 3 — A “taxa” de conservação de esgotos prevista no Dec-Lei 31.674, de 22/11, na Portaria 11 338, de 08/05/46, e no Regulamento de Canalizações e Esgotos da Cidade de

Lisboa, constante do Edital nº 60/90, da C.M.L. não é um imposto mas uma verdadeira taxa (ou tarifa), nada obstando o art.º 95.º da dita Portaria que não individualiza as receitas afectas às respectivas despesas.

- 4 — A inconstitucionalidade orgânica, deve aferir-se pela lei constitucional vigente à data da formação da lei ordinária respectiva, só podendo ser conhecida e declarada, na Constituição de 1933, pela Assembleia da República, que não pelos tribunais.
- 5 — Não padecem de inconstitucionalidade, quer material quer formal, os referidos dec-lei, lei e portaria.
- 6 — As tarifas apenas estão sujeitas ao princípio da legalidade administrativa e não também ao da legalidade tributária.
- 7 — A dita taxa de conservação de esgotos, fixada pelo referido Edital 60/90, não ofende o princípio constitucional da proporcionalidade ou da proibição do excesso.

Recurso n.º 26472. Recorrente: LUSOMUNDO — Sociedade de Investimentos Imobiliários, SGPS, SA; Recorrida: Câmara Municipal de Lisboa; Relator: Ex.º Conselheiro Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto por LUSOMUNDO — SOCIEDADE DE INVESTIMENTOS IMOBILIÁRIOS, SGPS, S. A., do acórdão do TCA, proferido em 24/ABR/01, que negou provimento ao recurso que a mesma interpusera da sentença que, por sua vez, julgou improcedente a impugnação judicial que deduzira contra a liquidação da tarifa da conservação de esgotos do ano de 1993.

Fundamentou-se a decisão, em que a al. b) do art.º 12º da Lei 1/87 não foi revogada pela lei 106/88, de 17/09 nem pelo Dec-Lei 442/88, de 30/11 pois nem aquela continha autorização para alteração das receitas locais nem o relatório preâmbular deste que aprovou o CCA — ou outros elementos de interpretação permitem concluir que o legislador tenha pretendido, ao criar aquele imposto, extinguir ou incorporar neste a referida taxa ou tarifa; que estas não violam o art.º 11º do Dec-Lei 31.674, de 22/Nov/41 já que apenas sujeitas ao princípio da legalidade administrativa e não tributária e o Edital nº 60/90, de 7/8/90, da CML, mais não fez do que, aplicando a taxa, harmonizar as normas de incidência do RGCECL, por referência ao novo CCA, passando a relevar o valor patrimonial dos prédios, em lugar do respectivo rendimento colectável da abolida Cont. Predial sendo que a alteração do “nomen vocabular” para tarifas não alterou o respectivo estatuto jurídico, continuando a mesma a natureza do tributo, não se tratando de uma categoria autónoma; que “o legislador ordinário goza de uma larga margem de discricionariedade constitutiva quanto ao montante das taxas”, só podendo formular-se um juízo de inconstitucionalidade, por violação dos princípios constitucionais da racionalidade e proporcionalidade, “em caso de existência de uma desproporção intolerável entre os bens opostos no concreto tipo de taxa”, o que não é a hipótese pois a percentagem de 0.25 % do valor patrimonial, do prédio não tem praticamente relevo económico quando comparada com o mesmo, não existindo, pois “qualquer dege-neração do tipo tributário em causa de tarifa ou taxa para imposto”.

A recorrente formulou as seguintes conclusões:

1. A TARIFA DE CONSERVAÇÃO DA REDE DE ESGOTOS, liquidada pela Câmara Municipal de Lisboa, assume características de imposto.

2. Esta tarifa — hoje, denominada como “taxa” — é exigida pela autarquia como contraprestação pelo serviço público de manutenção da rede geral de esgotos que prestam.

3. Porém, por força do disposto no artigo 95º da Portaria nº 11.338, de 8 de Maio de 1946 (ainda em vigor), “a rede geral de esgotos e bem assim os ramais de ligação na parte situada na via pública deverão ser mantidos, à custa da entidade responsável pelo saneamento, em estado de garantir o seu normal funcionamento”.

4. Assim, só poderá ser exigida aos particulares a taxa correspondente ao serviço público de manutenção da rede geral de esgotos que não na parte que não se situe na via pública.

5. Caso a autarquia exigisse — como, na opinião da recorrente, exige — uma TARIFA DE CONSERVAÇÃO DA REDE DE ESGOTOS relacionada com a conservação da rede de esgotos situada na via pública, desapareceria o nexó sinalagmático que, para o efeito, se exige.

6. Não existe nexó sinalagmático ou benefício individualizado — tudo características de uma qualquer taxa — na exigibilidade ao particular do custo de um serviço que legalmente é incumbência da autarquia.

7. Nesta perspectiva, a TARIFA DE CONSERVAÇÃO DA REDE DE ESGOTOS, na parcela correspondente ao serviço público de manutenção da rede geral de esgotos situada na via pública, assume a natureza de um verdadeiro imposto, aprovado por mero regulamento municipal.

8. Nessa medida, verifica-se inconstitucionalidade orgânica e formal, por violação directa dos então vigentes artigos 106º, nº 2, e 168º, nº 1, alínea i), hoje, artigos 103º, nº 2, e 165º, nº 1, alínea i), da Constituição da República.

9. Mesmo que assim se não entendesse, a TARIFA DE CONSERVAÇÃO DA REDE DE ESGOTOS, liquidada em sintonia com a alteração ao artigo 77º do REGULAMENTO GERAL DAS CANALIZAÇÕES DE ESGOTOS DA CIDADE DE LISBOA, publicada no Edital nº 60/90, de 19 de Julho, é manifestamente ilegal.

10. A redacção primitiva deste artigo previa que a TARIFA DE CONSERVAÇÃO DA REDE DE ESGOTOS fosse liquidada na importância correspondente a 2% do rendimento colectável do prédio em questão.

11. Com a publicação do Decreto-Lei nº 442-C/88, de 30 de Novembro (que aprovou o Código da Contribuição Autárquica), o “rendimento colectável” do prédio foi substituído pelo “valor patrimonial” que, atento o disposto no artigo 6º, nº 1, daquele diploma, corresponde a 15 (vezes) o antigo “rendimento colectável”.

12. A Assembleia Municipal de Lisboa, no seguimento de proposta da Câmara Municipal de Lisboa, no intuito de adaptar o REGULAMENTO GERAL DAS CANALIZAÇÕES DE ESGOTOS DA CIDADE DE LISBOA às alterações introduzidas pelo Decreto-Lei nº 442-C/88, modificou o artigo 77º deste Regulamento que prevê, agora, a liquidação de uma tarifa de esgotos de montante correspondente a 0,25% do valor patrimonial.

13. Ora, os 2% sobre o rendimento colectável previstos na redacção primitiva do artigo 77º do REGULAMENTO GERAL DAS CA-

NALIZAÇÕES DE ESGOTOS DA CIDADE DE LISBOA (em vigor até 1990), correspondem a **0,13% do valor patrimonial!**

14. E o **limite legal de 3%** previsto nos artigos 12º do Decreto-Lei nº 31.674 e 102º da Portaria nº 11.338, corresponde, hoje, a **0,20% do valor patrimonial do prédio!**

15. A Assembleia Municipal aprovou uma alteração da taxa para **0,25% do valor patrimonial do prédio** — muito superior, portanto, ao limite legal previsto nos já referidos artigos 12º do Decreto-Lei nº 31.674 e 102º da Portaria nº 11.338.

16. Tal deliberação e, consequentemente, o acto de liquidação em causa, são ilegais, por violação de lei.

17. Mais: a alteração aprovada pela Assembleia Municipal constitui um aumento de **100% no valor da taxa vigente até essa data** e de 25% relativamente ao limite máximo previsto na lei!

18. O aumento desta ordem de grandeza, além de expressamente violar as referidas normas e limite legal, constitui um forte atropelo ao princípio constitucional de proporcionalidade, ou da proibição do excesso, que aqui foi desprezado, decorrente dos artigos 18º, nº 2, 19º, n.ºs 4 e 8, 28º, nº 2, 30º, nº 5, 266º, nº 2, e 270º da Constituição da República.

”Termos em que com o douto suprimento de VV. Ex.^{as} deve o presente recurso ser julgado procedente e, em conformidade, anulado o douto Acórdão recorrido e o acto de liquidação a ela subjacente, com todas as legais consequências.”

E contra-alegou a recorrida Câmara Municipal de Lisboa, pugnando pelo acerto da decisão, por se tratar de uma verdadeira taxa ou tarifa incidente sobre a utilização individual de um bem jurídico semipúblico, sendo uma comparticipação para fazer face aos encargos com a conservação da rede de esgotos, que, notoriamente, numa cidade como Lisboa, implica elevados custos, sendo que aqueles, nos termos do art.º 12º, nº 2, da Lei nº 1/87, não podem nunca ser inferiores aos respectivos encargos provisionais de exploração e administração, acrescidos do montante necessário à reintegração do equipamento pelo que igualmente não há violação do princípio da proporcionalidade.

O Ex.^{mo} Magistrado do MP emitiu o seguinte parecer:

“1 — Subscrevemos nos seus precisos termos e para todos os efeitos a decisão recorrida, já que e para além de seguir a jurisprudência desta Secção do STA, que não vemos motivo para alterar, faz uma correcta interpretação dos factos e aplicação do direito.

2 — Deste modo, deve ser negado provimento ao presente recurso”.
E, corridos os vistos legais, nada obsta à decisão.

Em sede factual, vem apurado que:

“a) Em data não concretamente apurada, mas próximo do mês de Outubro de 1994, a impugnante recebeu um aviso/recibo enviado pela Câmara Municipal de Lisboa, do qual consta, além do mais, que o mesmo se refere à “tarifa de conservação de esgotos” com pagamento até “31/10/1994” referente ao ano de 1993 no montante total de 2.128.358\$00 (1ª prestação de 1.064.179\$00 e 2ª prestação de igual montante) e resultante do somatório das quantias de 68.094\$00 (referente ao valor patrimonial de 27.237.792\$00 do 4º Bairro), 1.912.500\$00 (referente ao valor patrimonial de 765.000.000\$00 do 15º Bairro) e 147.764\$00 (referente ao valor patrimonial de 59.105.400\$00 do 16º Bairro) - cfr.fl.10;

b) No verso do mesmo aviso/recibo consta, ainda, além de outras informações, que: “Esta tarifa encontra-se disciplinada no Regulamento Geral das Canalizações de Esgotos da cidade de Lisboa” e

“a importância a pagar é de 0,25% sobre o valor patrimonial dos imóveis” sendo este “indicado pelo Bairro Fiscal onde está inscrito o prédio que deverá ser consultado em caso de dúvida” — cfr. fl. 10 vº;

c) A impugnante, em 27/01/1995, reclamou desta tarifa junto da CML e para o seu Presidente — cfr. proc. administrativo 14/95/RG, junto por linha;

d) Nessa mesma data (27/01/1995), impugnou igualmente a liquidação desta tarifa, por ter dúvidas quanto ao procedimento a adoptar em face do seu enquadramento no nº 1 ou no nº 2 do art.º 22º da Lei nº 1/87, de 6/1 — cfr. fls. 3;

e) A reclamação graciosa adrede mencionada foi indeferida por despacho notificado à ora impugnante em 26/12/1995 — cfr. fls. 21 a 23 do proc. administrativo;

f) No prazo que lhe foi concedido veio a impugnante manter a impugnação judicial adrede mencionada, requerendo o seu prosseguimento e remessa a Tribunal — cfr. fl. 24 do processo administrativo.” Vejamos, pois:

O conceito de taxa tem sido alvo de larga explanação doutrinal e jurisprudencial, podendo hoje terem-se por definidos, com suficiente base dogmática, os seus elementos essenciais.

Assim, Teixeira Ribeiro define-a “como a quantia coactivamente paga pela utilização individualizada de bens semi-públicos, ou como o preço autoritariamente fixado por tal utilização” — Cfr. RLJ 112-294.

E o parecer da P.G.Rep., de 15/Dez/92 in *Diário da República*, II Série, de 04/06/93, reproduzindo o parecer nº 64/80, tal como o Ac. deste tribunal, de 10/Fev/83, in *Ac. Dou.*, 257-579, sustentam ser a taxa “o preço autotitularmente estabelecido, pago pela utilização individual de bens semi-públicos, tendo a sua contra-partida numa actividade do Estado ou de outro ente público, especialmente dirigida ao obrigado ao pagamento”.

Para Alberto Xavier, *Manual de Direito Fiscal*, pág. 42/43, as taxas individualizam-se “no terreno mais vasto dos tributos, por revestirem carácter sinalagmático, não unilateral, o qual, por seu turno, deriva funcionalmente da natureza do acto constitutivo das obrigações em que se traduzem e que consiste ou na prestação de uma actividade pública ou na utilização de bens do domínio público, ou na remoção de um limite jurídico à actividade dos particulares”.

Finalmente, para Sousa Franco, *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, págs. 491 e segs., “a taxa é uma prestação tributária (ou tributo) que pressupõe ou dá origem a uma contra-prestação específica, resultante de uma relação concreta (que pode ser ou não de benefício) entre o contribuinte e um bem ou serviço público, isto é, trata-se de uma receita pública ligada a relações normalmente de utilidade, entre quem é obrigado a pagá-la e um serviço ou bem público”.

Assim, e sem que se entre na análise de casos de fronteira, temos como elementos essenciais do conceito de taxa: prestação pecuniária imposta coactiva ou autoritariamente; pelo estado ou outro ente público; sem carácter sancionatório; utilização individualizada pelo contribuinte, solicitada ou não; de bens públicos ou semipúblicos; com contra-partida numa actividade do credor especialmente dirigida ao mesmo contribuinte.

E a tarifa tem uma natureza jurídica próxima da taxa, dado ser igualmente fixada coactivamente sem qualquer negociação com o utente, diferindo desta por, afinal, não dever ser inferior ao custo do serviço prestado, sendo ténue a sua diferença.

Como se refere no Ac. do TC de 07/ABR/88, in *B.M.J.* 376-181, a tarifa, no campo das finanças locais, não constitui “uma figura tributária em absoluto nova, como uma espécie de tertium genus entre a taxa e o imposto”, apresentando-se, antes, “como uma simples taxa” ainda que “*sui generis*, cuja especial configuração lhe advém apenas da particular natureza dos serviços a que se encontra ligada”.

Cfr., ainda, Sá Gomes, *Manual de Direito Fiscal*, vol 1º, pág. 77, e Alberto Xavier, *ob. cit.*, vol 1º pág. 59 e Casalta Nabais, *Cadernos de Justiça Administrativa*, 6-49.

Ora, o tributo em causa deve, assim, qualificar-se como taxa, dada a contra-partida directa do serviço prestado pelo Município ao contribuinte: a conservação da rede de tratamento de esgotos à qual os prédios se encontram ligados.

Ou, porventura, mais rigorosamente de tarifa, dado o disposto no artº 12º, n.ºs 1 e 2, da Lei 1187: “as tarifas a fixar pelos Municípios . . . no âmbito dos serviços municipais e municipalizados, não devem ser inferiores aos respectivos encargos previsionais de exploração e administração, acrescidos do montante necessário à reintegração do equipamento”, elencando o nº 1 as ditas tarifas, incluindo a de conservação de esgotos.

Seja, porém, como for, a distinção não releva para o ponto, como se disse.

Argumenta, porém, a recorrente tratar-se de um imposto, por não existência do mencionado nexos sinalagmático ou benefício individualizado, dado o disposto no artº 95º da dita Portaria 11.338, nos termos do qual “a rede geral de esgotos e, bem assim, os ramais de ligação na parte situada na via pública deverão ser mantidos, à custa da entidade responsável pelo saneamento, em estado de garantir o seu normal funcionamento” pelo que só poderia ser exigido aos particulares a taxa correspondente, na parte relacionada com a conservação da rede de esgotos não situada na via pública.

Mas sem razão.

Na verdade, aquele normativo só quer significar que o Município custeia a rede de saneamento mas não esclarece ou individualiza as receitas afectas às respectivas despesas: o Município custeia efectivamente mas obviamente à custa de determinadas receitas.

E tanto assim é que o § 1º do seu artº 90º dispõe que “o estabelecimento e conservação das instalações sanitárias interiores serão realizadas pelos proprietários dos prédios, a cargo de quem ficarão as respectivas despesas”.

E o artº 100º prevê a cobrança, pelas Câmaras Municipais, para fazer face aos encargos da instalação e conservação da rede de saneamento, de taxas de ligação e conservação.

Não é, pois, exacto, ao contrário do que pretende a recorrente, que, em tal perspectiva, tal taxa ou tarifa, na parcela correspondente ao serviço público de manutenção da rede geral de esgotos situada na via pública “assuma a natureza de um verdadeiro imposto, aprovado por mero regulamento Municipal”.

Pelo que se não verifica qualquer inconstitucionalidade.

Aliás, sendo esta de aferir pela lei constitucional vigente ao tempo da formação da norma, a inconstitucionalidade orgânica, na Constituição de 1933, só a Assembleia Nacional — e não os tribunais — dela podiam conhecer — cfr. os arts. 122º, § 1º na redacção inicial, 123º § único, na Lei 1963 e corpo e § único do mesmo artigo, na redacção de 1971.

Na verdade, o artº 293º, nº 1, da Constituição de 1976 consagra o princípio da recepção material não formal- do direito ordinário anterior.

Cfr. Jorge Miranda, *Estudos sobre a Constituição*, Vol. 1º pp. 361 e 363.

Pelo que im procedem as conclusões 1 a 8.

Quanto ao mais:

A taxa ou tarifa em causa foi liquidada nos termos do artº 77º do Regulamento Geral das Canalizações de Esgotos da Cidade de Lisboa, publicada no Edital nº 60/90, de 19 Jul, de montante correspondente a 0,25% do valor patrimonial dos prédios.

Sendo a anterior de 2% sobre o rendimento colectável.

Tal alteração deve-se ao intuito de adaptar o dito regulamento às alterações introduzidas pelo Dec-Lei 442-C/88 que aprovou o Código da Contribuição Autárquica.

E que a reforma fiscal de 1989 aboliu a Cont. Predial, criando aquela que deixou de incidir sobre o rendimento colectável recaindo agora sobre o valor patrimonial (arts. 1º e 7º do CCA).

Aquele apenas foi relevado como método transitório de apuramento do novo valor, adoptado como critério de incidência objectiva do novo tributo e de modo transitório até que entrasse em vigor o Código das Avaliações cuja publicação se previa para o ano de 1989, o que todavia ainda não aconteceu.

Como se refere no Ac. deste Tribunal de 4/Fev/98, in *CTF* 389-235:

“A partir da entrada em vigor do novo tipo tributário, deixou, pois, de poder falar-se com propriedade na existência da figura do rendimento colectável do prédio, já que este apenas constituía elemento de incidência desse tipo tributário e já tinha deixado de fazer parte das respectivas matrizes prediais.”

As alterações ao RGCECL “visaram, sem dúvida, adaptar os critérios da incidência e da matéria colectável das tarifas de ligação e de conservação de esgotos à estrutura que havia sido seguida pelo legislador do C.C. Autárquica . . .”.

De modo que o limite de 3% previsto nos arts. 12º do Dec-Lei 31.674 e 102º da Portaria 11.338 perdeu actualidade por o rendimento colectável, como se disse, não integrar o novo tipo tributário.

Continuando, todavia, erecto o poder da Câmara de liquidar a dita taxa já que a sua fixação podia ser definida por simples regulamento local, como foi, “ao abrigo do princípio da legalidade administrativa, de acordo com o disposto nos arts. 4º, nº 1, al. h), e 12º da Lei das Finanças Locais, 39º, nº 2, al. a), do D.L. nº 100/84, de 29/03 (Lei das Atribuições e Competências das Autarquias Locais), 10º e 11º do citado D.L. nº 31.674 e 100º da referida Portaria nº 11.339” - cfr. o cit. acórdão.

“Como simples taxa, o tributo não está sujeito ao princípio constitucional da legalidade tributária de reserva de lei formal da Assembleia da República ou de dec-lei do Governo emitido a coberto de autorização legislativa do Parlamento [arts. 106º, nº 2, e 168º, nº 1, al. i)] da CRP em vigor ao tempo do regulamento municipal” Improcedem, assim, as conclusões 9 a 16.

Quanto à violação do princípio da proporcionalidade ou da proibição do excesso:

Também ela se não verifica.

Na verdade, e desde logo, a taxa não tem praticamente qualquer relevo quando comparada com o valor do prédio, sobretudo atenta a mais-valia resultante da existência da rede de esgotos e sua conservação, acarretando custos elevadíssimos e atento o disposto no dito nº 2 do artº 12º referido no sentido de a tarifa fixada não dever ser inferior aos encargos de exploração e administração e reintegração dos equipamentos e considerada até a própria inflação.

Não se vê, pois, aí, como seria mister, “a existência de uma desproporção intolerável entre os bens opostos no concreto tipo de taxa”, como se salienta no aresto recorrido; tanto mais que falta um valor de referência que permita afirmar que é a nova taxa a desproporcional, por excesso e não a antiga por defeito, relativamente à utilidade proporcionada ao sujeito passivo - cfr. o recente Ac. do STA, de 11/Jul/01, Rec. 25.870.

Aliás, na actualização da taxa, sobretudo tendo em conta a inflação, pode falar-se com o Tribunal Constitucional — na existência de uma “delegação normativa” que a permite — cfr. o Ac. de 16/Fev/00 in *Diário da República*, 1ª Série, de 17/03/00 e de 12/05/98, in cit. 2ª de 15/07/98.

Improcedendo, assim, as conclusões 17ª e 18ª.

Cf., aliás, o Ac. do STA, de 25/11/98, Rec. 22.593, com referência à ora recorrente e à taxa de conservação de esgotos de 1994.

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

Custas pela recorrente, fixando-se a procuradoria em 60%.

Lisboa, 22 de Maio de 2002. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Almeida Lopes* — *António Pimpão*.

Acórdão de 22 de Maio de 2002.

Assunto:

Objecto do recurso.

Doutrina que dimana da decisão:

Os recursos destinam-se a apreciar as questões resolvidas pela decisão recorrida e não a resolver questões novas.

Recurso nº 26 702, em que são recorrentes a Fazenda Pública e recorrida Maria Emília Mengas Alves da Luz. Relator, o Ex.^{mo} Juiz Cons.o Dr. Almeida Lopes.

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

Com fundamento em prescrição e em ilegitimidade da pessoa citada, Maria Emília Mengas Alves da Luz, residente em Várzea de Mesioes, 6, Torres Novas, deduziu oposição à execução fiscal que contra si foi promovida para cobrança coerciva de contribuições para a segurança social dos anos de 1977 a 1980.

Por despacho de fls. 84, o M.º Juiz do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Santarém reconheceu verificada a prescrição da dívida e ordenou o arquivamento dos autos por inutilidade superveniente da lide.

Inconformada, a Fazenda Pública recorreu para este STA, tendo apresentado as suas alegações de fls. 121 e seguintes, nas quais concluiu invocando ter havido um pedido de suspensão de eficácia de um acto administrativo, que foi deferido pelo Tribunal Administrativo, pedindo que se declare ineficazes, para efeitos de suspensão, os actos

praticados em data posterior à apresentação do pedido nesse Tribunal Administrativo.

A oponente contra-alegou, sustentando o despacho recorrido.

Neste STA, o M.º P.º emitiu duto parecer nos termos do qual se deve negar provimento ao recurso, pois as alegações não atacam o julgado de que se recorreu.

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

O despacho de que se recorreu foi o de fl. 84, nos termos do qual:

“A contribuição para a segurança social a que se reportam os presentes autos respeita aos anos de 1977 a 1980. Sucede que nos termos do art.º 14.º do DL 103/80, de 9 de Maio, as contribuições e respectivos juros de mora prescrevem no prazo de 10 anos.

Considerando a data da constituição das referidas contribuições para a segurança social com decurso de mais de dez anos sem interrupção da prescrição, as mesmas encontram-se totalmente prescritas, sendo, nessas condições, inexigíveis”.

Como resulta da oposição, a quantia exequenda diz respeito a contribuições para a segurança social no período compreendido entre Julho de 1974 e Julho de 1977.

Como sustenta o Ministério Público, a recorrente Fazenda Pública não impugnou, em sede de recurso, o fundamento do despacho recorrido, que foi a prescrição da dívida exequenda.

Deste modo, não fazendo a prescrição parte do objecto do recurso, sempre o despacho recorrido se teria de manter.

Sobre a recorrente impendia o ónus de impugnar o despacho recorrido no seu fundamento, pois as decisões dos tribunais superiores não se podem pronunciar sobre questões novas mas devem apreciar as decisões recorrida nos respectivos fundamentos.

Logo, este STA não tem de conhecer das questões postas pela recorrente e não se pode pronunciar sobre a questão resolvida no despacho recorrido.

Nestes termos, acordam os juízes deste STA em negar provimento ao recurso e em confirmar o despacho recorrido.

Sem custas.

Lisboa, 22 de Maio de 2002. — Almeida Lopes (relator) — Alfredo Madureira — Mendes Pimentel.

Acórdão de 22 de Maio de 2002.

Assunto:

Questão de facto. Incompetência hierárquica.

Doutrina que dimana da decisão:

Se no recurso interposto de decisão do tribunal tributário de 1.ª instância se incluírem questões de facto de que aquele não haja conhecido, é o Supremo Tribunal Administrativo incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso, cabendo tal competência ao Tribunal Central Administrativo (2.ª Secção).

Recurso n.º 26.719, em que são recorrentes ATLANTA — Comércio, Manutenção e Reparação de Veículos, L^{da} e recorrida a Fazenda Pública e de que foi relator o Ex^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Vítor Meira.

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

“ATLANTA — Comércio, Manutenção e Reparação de Veículos, L^{da}” deduziu oposição à execução contra si instaurada para cobrança de IVA do mês de Agosto de 2000.

Por despacho do M.º Juiz do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa foi liminarmente indeferida a petição inicial por ilegalidade de interposição.

Inconformado com tal decisão, recorreu a oponente para este Supremo Tribunal Administrativo pedindo a sua revogação, formulando as seguintes conclusões:

1.ª A Recorrente não foi, durante o período a que se reporta a dívida exequenda, a possuidora dos bens que a originaram.

2.ª À Recorrente foi-lhe retirada mercadoria (automóveis) pela FIAT DISTRIBUIDORA PORTUGUESA, já facturada por esta à ATLANTA no montante de escs: 80.563.862\$00, e, por outro lado, a FIAT PORTUGUESA, forçou a Concessionária, agora Recorrente, a devolver-lhe mercadoria (automóveis) no montante de escs: 114.025.088\$00.

3.ª Estes factos inviabilizaram a liquidação do Imposto Sobre o Valor Acrescentado.

4.ª Posteriormente, a FIAT DISTRIBUIDORA PORTUGUESA, foi vender os automóveis que retirou da esfera jurídica da recorrente, a outro concessionário, que pagou o IVA relativo à mesma mercadoria.

5.ª Assim, a FIAT DISTRIBUIDORA PORTUGUESA, recebeu duas vezes o valor do IVA relativo aos mesmos automóveis.

6.ª E, também, porque, em face do acordo estabelecido com a FIAT UTO PORTUGUESA esta comprometeu-se a adiantar, à Recorrente, a importância relativa ao IVA do mês de Julho de 2000.

Pela Exma. Magistrada do Ministério Público foi emitido parecer no sentido da incompetência hierárquica do Tribunal para conhecer do recurso por o esmo não versar apenas matéria de direito.

Ouvida a recorrente sobre tal questão nada disse.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

A decisão recorrida considerou provados os seguintes factos:

A) - A Fazenda Pública instaurou contra o oponente execução fiscal com o n.º 100757.2/01 do Serviço de Finanças de Odivelas, instaurada contra si para cobrança coerciva da quantia de 2:385.499\$00, proveniente de IVA do mês de gosto de 2000, conforme certidão de fls. 19, que se dá por reproduzida;

B) - Da mesma certidão consta que o prazo para pagamento voluntário da liquidação exequenda terminou no dia 10 de Outubro de 2000;

C) - Não consta que tenha sido apresentada qualquer reclamação ou impugnação sobre a liquidação exequenda;

D) - A oponente não alega na p. i. que não tenha sido notificado atempadamente da liquidação exequenda, nem alega que tenha deduzido reclamação ou impugnação sobre a liquidação exequenda nos prazos previstos para tal reclamação ou impugnação;

E) - A executada/oponente foi citado para a execução por aviso citação expedido no dia 14 de Março de 2001, conforme verso da certidão de fls. 19 e documento de fls. 7, que se dão por reproduzidos;

F) - A oposição foi deduzida no dia 12 de Abril de 2001, conforme carimbo apostado na p. i., que se dá por reproduzido;

G) - Dão-se por reproduzidos os documentos de fls. 9 a 13. Logra prioridade de apreciação a questão prévia suscitada.

Nos termos dos artigos 167º do Código de Processo Tributário e 32º n.º 1 alínea b), do ETAF este Supremo Tribunal apenas conhece dos recursos dos tribunais tributários de 1.ª instância com exclusivo fundamento em matéria de direito. Conforme este Tribunal tem vindo a decidir em inúmeros acórdãos, na esteira do ensinamento do Prof. Manuel de Andrade de que a competência se fere pelo *quid disputatum* e não pelo *quid decisum*; para a determinação da competência do tribunal não importa saber se a matéria invocada releva ou não para a decisão do recurso por a questão da competência ter de ser previamente resolvida.

Nas alegações da recorrente e respectivas conclusões que acima se transcreveram sustenta a recorrente vários factos que não estão dados como provados na decisão recorrida, nomeadamente:

— que não foi a possuidora dos bens durante o período a que se reporta a dívida exequenda (conclusão 1.ª);

— que lhe foi retirada mercadoria já facturada (conclusão 2.ª);

— que a FIAT vendeu os automóveis que lhe retirou a outro concessionário e que este pagou o IVA relativo à mesma mercadoria (conclusão 4.ª);

— que a FIAT recebeu duas vezes o valor do IVA relativo aos mesmos automóveis (conclusão 5.ª);

— que a FIAT se comprometeu a adiantar-lhe o IVA do mês de Julho de 2000 (conclusão 6.ª).

Como se alcança da factualidade fixada que se transcreveu tais factos não constam ali como provados, havendo por isso que concluir que o recurso não versa exclusivamente matéria de direito, o que determina a incompetência hierárquica do Tribunal para dele conhecer.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência em declarar este Supremo Tribunal Administrativo incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso, cabendo tal competência ao Tribunal Central Administrativo.

Custas pela recorrente, fixando em € 80 a taxa de justiça e em 40 % a procuradoria.

Lisboa, 22 de Maio de 2003. — Vítor Meira (relator) — Ernâni Figueiredo — Benjamim Rodrigues.

Acórdão de 22 de Maio de 2002.

Assunto:

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

Doutrina que dimana da decisão:

Inseridos nas conclusões de alegação de recurso de decisão da 1.ª Instância para o STA factos que não constam do quadro factual desenhado pelo tribunal a quo, não versa ele exclusivamente matéria de direito, por isso que falece à Secção de Contencioso Tributário daquele Tribunal Superior competência hierárquica para o seu conhecimento, cuja assiste à Secção homónima do TCA.

Recurso n.º 26 779. Recorrente: Município de Lisboa; Recorrida: Companhia de Seguros Império, SA; Relator: Ex.º Dr. Juiz Conselheiro Mendes Pimentel.

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

O Município de Lisboa recorre da sentença do 2º Juízo do TT de 1ª Instância que julgou procedente o recurso contencioso interposto pela Companhia de Seguros Império, SA, do acto do Presidente da Câmara Municipal de Lisboa de 4 de Fevereiro de 1997, na parte em que procedeu ao condicionamento da emissão de alvará de licença à exigência da “Taxa pela Realização de Infra-Estruturas Urbanísticas”, exarado a fls. 45 do Proc. de Licenciamento de Obras Particulares n.º 3026/OB/95.

Culmina a atinente alegação com as seguintes conclusões:

1. O intérprete deve presumir que o legislador (. . .) *soube exprimir o seu pensamento em termos adequados* (art.º 9º, n.º 3, do CC). Ora, quando o legislador contemplou na Lei das Finanças Locais a figura da TRIU e concedeu a competência para a sua criação aos Municípios, em execução do art.º 238º, n.º 4, da CRP, foi porque a quis e interpretou como sendo uma taxa, ou, caso contrário, estaria a subverter as regras constitucionais sobre competência fiscal.

2. Para a sentença, o facto de na TRIU não existir *contrapartida suficientemente individualizada e caracterizada* impede que se possa falar de contraprestação, mas não explica porquê, nem o que se deve entender por suficientemente individualizado e caracterizado, que são conceitos indeterminados, que careceriam de maior definição, em nome da precisão e clareza que se exige da fundamentação jurídica.

3. A sentença recorrida lança mão da definição clássica de taxa do Prof. Alberto Xavier, como receita pública estabelecida por lei como contrapartida pela prestação de serviços públicos, utilização de bens do domínio público ou ainda remoção de um limite jurídico, mas restringe a taxa devida pela prestação de serviços àqueles que sejam prestados individualmente aos particulares, mas o recorrente não comunga desta interpretação restritiva.

4. Isto porque os encargos municipais com as infra-estruturas urbanísticas são, obviamente, utilizadas, ou pelo menos susceptíveis de o serem, pelo sujeito passivo, mas, face à impossibilidade técnica de determinar, em termos concretos, qual o montante e o quantitativo exacto das despesas a realizar que as operações de construção, reconstrução, ampliação e alteração de uso acarretarão, criou-se uma presunção legal do montante que deve ser imputado a cada uma, de acordo com critérios pré-definidos e conhecidos dos cidadãos, sem que esta circunstância retire à TRIU a característica de verdadeira taxa.

5. Ao contrário do que refere a sentença em crise, a taxa não se situa apenas no domínio dos serviços públicos divisíveis, nem é essencial a sua divisibilidade para que exista sinalagma, porque as utilidades prestadas, ainda que indivisíveis, como são as infra-estruturas urbanísticas, não deixam de ter uma relação directa com a actividade do sujeito passivo. O sujeito passivo da TRIU determina necessariamente as utilidades (de oferta permanente e de permanente fruição) com esta relacionadas e beneficia das mesmas pelo simples facto de fazer parte do tecido urbano da cidade.

6. Uma vez que os serviços oferecidos em troca desta taxa constituem utilidades advenientes da realização, mas também da ampliação, reforço ou alteração das infra-estruturas preexistentes, de modo a permitir e promover a qualidade de vida no espaço urbano, não há razão para se considerar, como o fez a sentença em crise, que a TRIU não tem contrapartida em situações em que os imóveis se encontrem em áreas consolidadas, onde estas utilidades continuam a ser prestadas.

7. O facto de os serviços prestados pelo Município não reverterem em benefício exclusivo daquele que paga a taxa também não descaracteriza a TRIU como taxa, tal como resulta do acórdão do STA de 18.VI.1971 (Pleno) AD n.º 119, que refere que “não é forçoso que a utilidade proporcionada ou o serviço utilizado revertam em benefício exclusivo do destinatário directo e imediato, sobre quem recai o pagamento da taxa. Essa utilidade pode difundir-se no público em geral, mas, de qualquer modo, a prestação está, sem dúvida, conexada com a actividade exercida pelo onerado com a taxa, e que é, portanto, também nela interessado”.

8. E mesmo que o sujeito passivo não obtenha, por mera hipótese, satisfação subjectiva da utilidade prestada, ainda assim tal não desqualificará a TRIU como taxa, assim o referiu o Parecer n.º 53/78, de 13.IV, do Conselho Consultivo da Procuradoria Geral da República (DR II Série de 16.VI.1978), ao afirmar que “não descaracteriza a figura da taxa a ausência da satisfação subjectiva, pois a lei pode presumir que o funcionamento do serviço cria utilidades sociais objectivas”. Neste sentido, foram os Acórdãos do Tribunal Constitucional 461/87 e 412/89, in *ACTC*, 13º vol.

9. Termos em que se considera ter a sentença recorrida errado na interpretação jurídica subjacente à qualificação da TRIU como imposto ou contribuição especial e, conseqüentemente, na determinação da nulidade da mesma, violando assim os artigos 11º, al. a), da Lei 1/87, de 06.1, 238º, n.º 4, da CRP, 9º do CC e 1º e 2º do RMTRIU.

Contra-alegando, a Rcdª Companhia de Seguros Império, SA, pugna pela manutenção do julgado.

A distinta PGA entende que o recurso não versa apenas matéria de direito, por isso que não é o STA competente para dele conhecer, antes o sendo o TCA.

Levado esta posição do Ministério Público ao conhecimento das partes, nenhuma se manifestou a respeito.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

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

Logra, efectivamente, prioridade de conhecimento, sendo que a sua eventual procedência prejudicará o de qualquer outra questão-artigos 3º da LPTA, 16º do CPPT e 101º e segs. do CPC.

Expostas que se mostram já as conclusões da alegação da recorrente - onde se fixa o âmbito e o objecto do recurso (sem prejuízo, naturalmente, do estatuído no artigo 684º-A do CPC) importa, agora, consignar a factualidade que a instância considerou provada, sendo que do cotejo de ambas as materialidades brotará a resolução da questão de que, ora, nos ocupamos.

Em sede factual, temos na sentença recorrida o seguinte:

A) Em 17.I.1969, através de escritura lavrada no 19º Cartório Notarial de Lisboa, a Companhia de Seguros Sagres, SARL, comprou o imóvel sito na Av. Elias Garcia, 87-87 B, descrito sob o n.º 9465, a fls. 199 do Livro B-30, na 8.ª Conservatória do Registo Predial de Lisboa e inscrito na matriz da freguesia de Nossa Senhora de Fátima sob o artigo 1432;

B) Em 05.III.1991, através de averbamento, foi declarado que a proprietária do imóvel identificado supra é a Companhia de Seguros Império, SA;

C) O 1º andar de tal imóvel foi dado de arrendamento para salão de cabeleireiro em 24.III.1969;

D) No Departamento de Gestão Urbanística da C.M. de Lisboa, correu termos o processo n.º 2006/PGU/95, no âmbito do qual se analisou e considerou viável pedido efectuado pela recorrente relativo à viabilidade de mudança de utilização (de habitação para fins terciários) de tal 1º andar;

E) Em 25.X.95, a Companhia de Seguros Império, SA apresentou requerimento junto da C.M. de Lisboa baseado de viabilidade sobreredito, solicitando a aprovação do pedido de licenciamento e telas finais do mesmo 1º andar;

F) Em 04.II.97, no âmbito do processo administrativo atrás referido, o Presidente da C.M. de Lisboa exarou despacho de concordância no sentido do deferimento do pedido efectuado pela Império, embora mediante o prévio pagamento, além do mais, de “taxa pela realização de infra-estruturas urbanísticas” no montante de 438 934\$00;

G) Em 21.X.97, a Império foi notificada para efectuar o pagamento, além do mais, de tal quantia, no prazo de trinta dias;

H) Em 03.XI.97, alegando insuficiência da notificação, a Império solicitou a emissão de certidão ao abrigo dos arts. 21º e 22º do CPT, em requerimento dirigido ao Presidente da C.M. de Lisboa;

I) Em 04.XI.97, a Império efectuou o pagamento do dito montante da “taxa pela realização de infra-estruturas urbanísticas”;

J) Em 05/98, na sequência da falada solicitação, foi emitida a certidão cuja cópia se encontra a fls. 18-19 dos presentes autos;

L) Em 12.I.98, a Império solicitou o completamento desta certidão;

M) Em 19.I.98, na sequência deste pedido, foi emitida a certidão cuja cópia se encontra a fls. 10-11 dos presentes autos;

N) Em 04.III.98, a Império deduziu o recurso contencioso dos autos, tendo por objecto o despacho referido em F).

Exposto o quadro factual desenhado pelo tribunal a quo, cabe referir que, como nota a distinta PGA, ele não nos revela que “... as utilidades prestadas, ainda que indivisíveis, como são as infra-estruturas urbanísticas, não deixam de ter uma relação directa com a actividade do sujeito passivo. O sujeito passivo da TRIU determina necessariamente as utilidades (de oferta permanente e permanente fruição) com esta relacionadas e beneficia das mesmas pelo simples facto de fazer parte do tecido urbano da cidade” (conclusão 5ª); “os serviços oferecidos em troca desta taxa constituem utilidades advenientes da

realização, mas também da ampliação, reforço ou alteração das infra-estruturas preexistentes...” (conclusão 6^a).

Destarte, a matéria de facto não se nos apresenta consolidada, situação que reclama a intervenção do Tribunal Central Administrativo - Secção de Contencioso Tributário, de competência generalizada, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 41º do ETAF.

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

E, como desde há muito este Supremo vem entendendo, para a determinação da competência hierárquica à face do preceituado em tais artigos 32º, al. 1, b); e 280º, n.º 1, o que é relevante é que o recorrente, na alegação de recurso e respectivas conclusões, suscite qualquer questão de facto ou invoque, como suporte da sua pretensão, factos que não foram dados como provados na decisão recorrida.

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

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

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

Temos, pois, que tanto constitui fundamento de facto do recurso a questão sobre a verificação de factos dados como provados, ou não, na decisão recorrida, quanto a afirmação de factos que a fixação probatória omite e cuja atendibilidade ou relevo no julgamento do recurso são indiferentes para efeitos de determinação da competência hierárquica, que, como sublinhado no acórdão desta Secção de 4.V.1994, rec. 17 463, se afere pelo *quid disputatum*, que não pelo *quid decisum*.

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

E, na mesma linha de pensamento, prescreve a alínea a) do n.º 1 do artigo 41º de tal diploma que “compete à Secção de Contencioso

Tributário (do TCA) conhecer dos recursos de decisões dos tribunais tributários de 1.ª instância, salvo o disposto na alínea b) do n.º 1 do artigo 32º.”

Articuladamente, diz-nos o artigo 280º, 1, do CPPT que “das decisões dos tribunais tributários de 1ª instância cabe recurso... a interpor ... para o Tribunal Central Administrativo, salvo quando a matéria for exclusivamente de direito, caso em que cabe recurso ... para a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.” Em seguimento de tudo o exposto se conclui que o presente recurso per saltum não tem por exclusivo fundamento matéria de direito, pelo que, para dele conhecer, falece, efectivamente, a esta formação competência hierárquica, a qual assiste à Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo.

Termos em que, julgando-se procedente a questão prévia em apreço, se acorda declarar esta Secção do STA incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer deste recurso jurisdicional, competência que assiste àquele Tribunal Superior.

Sem custas - artigo 2º da Tabela.

Lisboa, 22 de Maio de 2002. — *Mendes Pimentel* (relator) — *Vitor Meira* — *Benjamim Rodrigues*.

Acórdão de 22 de Maio de 2002.

Assunto:

Matéria de facto.

Doutrina que dimana da decisão:

Um recurso versam matéria de facto se o recorrente invoca factos que não foram considerados pela decisão recorrida.

Recurso n.º 26 816; Recorrentes: Fazenda Pública e Luís Filipe Lobo da Costa Melo; Recorrido: os mesmos; Relator: Ex.^{mo} Juiz Cons.^o Dr. António Pimpão (por vencimento).

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

Com fundamento em falta de gerência de facto, Luís Filipe Lobo da Costa Melo, residente no Lugar Manuel Baltazar, Margaride, Felgueiras, deduziu oposição à execução fiscal que contra si reverteu.

Por sentença de fls. 105 e seguintes, o Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto julgou a oposição parcialmente procedente (dívida a partir de 8/92) e improcedente na parte restante.

Não se conformando com esta sentença, dela recorreu a Fazenda Pública para este STA, tendo apresentado as suas alegações de fls. 116 e seguintes. Também o oponente recorreu para este STA, tendo apresentado as suas alegações de fls. 125 e seguintes.

Neste STA, o Mº Pº emitiu duto parecer nos termos do qual se verifica a questão prévia da incompetência em razões de hierarquia, pois o recurso do oponente versa matéria de facto.

Notificadas as partes, nenhuma respondeu à questão prévia.

Cumpre decidir.

Como é jurisprudência deste STA, é pelas conclusões do recurso que se opera a sua delimitação objectiva. Deste modo, se nas conclusões das alegações se impugna a matéria de facto dada como provada ou não provada pelo tribunal recorrido, ou se se alegam factos que não foram tomados em consideração pela decisão recorrida, então o recurso não versa matéria exclusivamente de direito, por também versar matéria de facto.

Ora, na 1ª conclusão do recurso oponente, este sustenta que adquiriu uma cota social na sociedade executada. Na conclusão 2ª diz que antes de 1.10.85 não era sócio nem gerente. Na conclusão 3ª diz que não teve culpa pela insuficiência do património da executada.

Estas conclusões bastam para termos de concluir que o recorrente não cingiu o seu recurso à discussão de matéria de direito, pois também alegou factos que nada tem a ver com a interpretação ou aplicação de regras de direito.

Mas, sendo assim, este STA não é o competente para conhecer do recurso por, competente para o efeito, ser a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo [arts. 32º, nº 1, al. b), e 41º, nº , al. a), do ETAF].

Nestes termos, acordam os juízos deste STA em julgar procedente a questão prévia posta pelo Mº Pº e declararam este STA incompetente em razão da hierarquia para conhecer de ambos os recursos declarando competente para o efeito o TCA, para onde o recorrente pode pedir a remessa do processo.

Custas pelo recorrente particular, com 75 euros de taxa de justiça e metade de procuradoria.

Lisboa, 22 de Maio de 2002. — António Pimpão (relator) — Mendes Pimentel — Almeida Lopes.

Acórdão de 22 de Maio de 2002.

Assunto:

Recurso jurisdicional. CPPT. Alegações. Função do recurso.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — O artº 282º do CPPT eliminou a possibilidade de apresentação de alegações no tribunal ad quem, a qual era admitida pelo CPT e RSTA.
- 2 — A referência do seu nº 4 à "declaração da intenção de alegar nos termos do nº 1" não tem qualquer sentido útil, resultando de mera inércia do legislador em relação ao CPT - artº 171º, nº 4 -, quer por aquele nº 1 a tal não fazer qualquer referência quer da intenção legislativa do novo diploma, de eliminar a possibilidade de alegar no Tribunal Superior quer, finalmente, de o CPT não conter qualquer regulação desta.
- 3 — A nova norma não fere os princípios constitucionais do acesso ao direito, da segurança, confiança ou boa-fé.

Recurso n.º 26 822. Recorrente: PLANTICAIA - Plantas e Viveiros do Caia, Ld.ª; Recorrida: Fazenda Publica; Relator: Ex.º Juiz Consº Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do STA:

Vem PLANTICAIA - PLANTAS E VIVEIROS DO CAIA, L.ª, reclamar para a conferência do despacho de fls. 119 que julgou deserto o recurso que a mesma havia interposto da sentença.

A ora reclamante formulou as seguintes conclusões:

"a). A reclamante foi notificada da douda sentença proferida pelo Tribunal Tributário de 1ª Instância de Portalegre, que julgou a impugnação judicial apresentada totalmente improcedente;

b). Interpôs, ao abrigo do disposto no artigo 280º do CPPT, recurso para esse Venerando Supremo Tribunal Administrativo, o que fez através de requerimento entregue no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Portalegre;

c). Manifestou, nesse mesmo requerimento, a sua intenção de alegar no Tribunal de recurso - ou seja, no Supremo Tribunal Administrativo - nos termos do artº 282º do CPPT;

d). Foi notificada de que o recurso tinha sido admitido;

e). Foi notificada para proceder ao pagamento da taxa de justiça inicial, o que satisfez de imediato;

f). O Digno Magistrado do Ministério Público manifestou a sua posição no sentido de as partes serem notificadas para alegações;

g). Foi notificada do despacho proferido pelo Sr. Juiz Conselheiro Relator, que considerou o recurso deserto, por falta de apresentação das alegações;

h). No que toca aos recursos jurisdicionais, o nº. 1 do artº 171º do CPT estabelecia que a interposição de recurso se faz por meio de requerimento, em que se declara a intenção de recorrer e "... no caso de a recorrente pretender, a intenção de alegar no Tribunal de recurso" (Regime que já vinha do Código de Processo das Contribuições e Impostos - vide artº. 259º.);

i). Este regime manteve-se, mesmo após a entrada em vigor do CPPT, para os processos "antigos", situação alterada a partir de 4 de Julho de 2001, data da entrada em vigor da Lei nº. 15/2001;

J). O artº 282º do CPT estabelece que a interposição de recurso se faz por meio de requerimento em que se declara a intenção de recorrer, parecendo impor-se as alegações no Tribunal *a quo*;

I), Mas o nº 4 desse mesmo artº 282º refere: "Na falta de declaração da intenção de alegar, . . .", o que torna indiscutível que esta disposição legal aponta para uma opção: i). o recorrente pode alegar no Tribunal *a quo*; ii). o recorrente pode alegar no Tribunal *ad quem*, desde que tenha manifestado essa intenção.

m). E no caso dos autos a recorrente manifestou essa vontade, no requerimento de interposição de recurso;

n). Deve, por isso, ter-se em consideração a subsistência da doutrina do artº 171º do CPT, considerando-se como lapso de redacção ou em redacção deficiente a do nº 4 do artº 281.º do CPPT;

o). Deve afastar-se a possibilidade de se fazer uma interpretação arrogante da 1ª parte do nº 4 do artº 228º do CPPT;

p). Deve fazer-se uma interpretação correctiva do nº 1 do artº 282º do CPPT, por ser mais conforme aos princípios da boa-fé e à regra de acesso ao direito (artº 20º da CRP), tanto mais que a

recorrente declarou expressamente que queria alegar no Tribunal ad quem e o Tribunal de 1.ª Instância admitiu o recurso sem reserva;

q). A interpretação do artº 282º do CPPT segundo a qual não se admite a apresentação de alegações no Tribunal *ad quem*, viola de modo intolerável e arbitrário a estabilidade das relações processuais e as expectativas fundadas na própria norma legal;

r). Da norma legal em causa pode o interprete retirar, como consequência, de boa-fé, que as alegações poderiam ser apresentadas, entre os quais, o da segurança e da boa-fé;

s). Quando as normas legais não são claras - é indiscutivelmente esse o caso do artº. 282º do CPPT - a sua interpretação deve ser sempre aferida de acordo com as normas e princípios constitucionais, entre os quais, o da segurança e da boa-fé;

t). Interpretado conforme a constituição e, em especial, o princípio de acesso ao Direito e o princípio da boa fé, a norma legal contida no artº 282º, nº 4, do CPPT, segundo o qual, “na falta de declaração de intenção de alegar ... o recurso será logo julgado deserto no Tribunal recorrido”, pode um recorrente cujo processo teve início quando vigorava o Código de Processo Tributário, manifestar no Tribunal recorrido a declaração de intenção de alegar, apresentando as suas alegações no Tribunal de recurso, após notificação para o efeito.

Termos em que deve a conferência da 2.ª Secção de Contencioso Tributário deste Venerando Supremo Tribunal Administrativo deferir a presente reclamação, revogando o aliás douto despacho do Exmº Senhor Juiz Conselheiro Relator, substituindo-o por outro que mande notificar a ora reclamante para apresentar as suas alegações, intenção por ela própria manifestada no requerimento de interposição de recurso, assim se fazendo a verdadeira e costumada JUSTIÇA.”

O Ex.º Magistrado do MP emitiu parecer no sentido do indeferimento da reclamação pelas razões constantes do despacho reclamado.

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

Vejamos, pois:

Como se mostra dos autos, a impugnação judicial foi deduzida em 1998, a sentença data de 22/06/01 e o recurso foi interposto em 09108101, admitido por despacho de 04/10/01 e notificado à recorrente por carta de 18/10/01.

No respectivo requerimento de interposição, a recorrente manifestou a sua intenção de alegar no STA, nos termos do disposto no artº 282º do CPPT.

Ora, em 1/JAN/00, entrou em vigor o CPPT, aprovado pelo Dec-Lei nº 433/99 de 26/10, dispondo o seu artº 4º: que ele se aplicava aos processos instaurados a partir daquela primeira data.

Todavia, o artº 12º da Lei 15/01, de 05/Jun, entrada em vigor em 05/Jul seguinte - artº 14º veio determinar a aplicação do CPPT aos processos então pendentes, como é o caso.

Pelo que passaram a aplicar-se-lhe os arts. 279º e segs., e, nomeadamente, o artº 282º do mesmo Código.

Ora, nos termos do seu nº 3, as alegações devem, ora e sempre, ser efectuadas no tribunal recorrido, no prazo de 15 dias, contados, para o recorrente, a partir da notificação do despacho de admissão do recurso - nº 2.

Sendo que, na falta de alegações, o recurso deve ser julgado deserto — nº 4.

Assim, e ao contrário do que acontecia no CPT, não é, ora, viável a apresentação de alegações no tribunal *ad quem*.

Certo que o mesmo nº 4 continua a referir-se, como fundamento de deserção do recurso, “à falta de declaração da intenção de alegar” mas tal expressão não tem, ora, qualquer sentido útil, resultando apenas de mera inércia do legislador do CPPT em relação ao CPT, por não existir agora “a intenção de alegar, nos termos do nº 1” que lhe servia de pressuposto.

Na verdade, e desde logo, eliminou-se, no nº 1 do artº 282º, correspondente ao artº 171º, nº 1, do CPT, a referência àquela possibilidade de alegação no Tribunal Superior.

“Por outro lado, deixou de se admitir a prevalência do regime dos recursos para o STA que constava do nº 5 do mesmo artº 171º do CPT, em que era possível a apresentação de alegações nesse tribunal ao abrigo do preceituado no pará. único do artº 87º, nº 1, do RSTA”.

“Aliás, esta intenção legislativa de eliminar a possibilidade de as alegações serem produzidas no Tribunal Superior é confirmada pelo artº 286º, equivalente à do artº 174º do CPT, em que foram suprimidas as referências que, nos nºs 2 e 3 deste, se faziam à apresentação de alegações no tribunal de recurso, e pela inexistência de quaisquer normas que regulem a produção de tais alegações”.

Cfr. Jorge de Sousa, *CPPT Anotado*, 2ª edição, pág.1148, nota 3, e Alfredo de Sousa e J. Paixão, *ibidem*, pág. 711, nota 5.

É, aliás, no sentido exposto, a jurisprudência do STA.

Cfr. os Acds. de 06/02/02, Rec. 26.660, 30/01/02, Rec. 25.414, e 12/12/01, Rec. 26.532.

Nem o exposto viola, ao contrário do que pretende a recorrente, os princípios constitucionais do acesso ao direito e da segurança, boa-fé e confiança.

Na verdade, trata-se de uma alteração legal e de natureza meramente processual - definição do tribunal onde devem ser apresentadas as alegações -, aliás idêntica à que vigora no processo civil.

A referida norma de nenhum modo afecta “aqueles mínimos de segurança que as pessoas, a comunidade e o direito têm de respeitar”.

Nem elas podem suprimir o esforço interpretativo da lei sabido que um novo código procedimental e processual altera a lei anterior colocando o jurista de sobreaviso sobre o conhecimento da nova regulamentação, esperada ou não.

E, como se disse, o recurso foi já interposto no domínio da lei nova pelo que não há sequer “efeitos decorrentes” já produzidos nem se pode falar de direitos “adquiridos de boa-fé e de modo legítimo, da legislação posteriormente revogada”.

E, muito menos, da “convicção” da “manutenção, no ordenamento jurídico”, do procedimento legal anterior.

E o facto de a respectiva relação processual estar pendente não desobriga, só por si, da aplicação da nova lei; pelo contrário, já que justamente é de norma a sua aplicação aos processos pendentes.

Ou seja: o recurso está efectivamente deserto.

Termos em que se acorda indeferir a reclamação.

Custas pela reclamante, fixando-se a taxa de justiça em 100 euros.

Lisboa, 22 de Maio de 2002. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Almeida Lopes* — *António Pimpão*.

Acórdão de 29 de Maio de 2002.

Assunto:

Nulidade do acórdão.

Doutrina que dimana da decisão:

Ocorre nulidade do acórdão quando o mesmo deixe de pronunciar-se sobre questão de direito ou de facto que devesse apreciar pois que deve o julgador resolver todas as questões que tenham sido submetidas à sua apreciação já que a violação deste dever de pronúncia gera a nulidade a que se referem os arts. 668º n.º 1, al. d), e 660º n.º 2 do CPCivil.

Recurso nº 18/02. Recorrente: Espingardia Lda.; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.ºmº Juiz Conselheiro Dr. António Pimpão.

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

1. Espingardaria Amazonas, L.ª, recorre do acórdão que, no Tribunal Central Administrativo, negando provimento ao recurso, confirmou a sentença que havia julgado improcedente a impugnação das liquidações de IVA de 1986, 1987 e 1988.

Alegou formulando o seguinte quadro conclusivo:

1. O acórdão recorrido não conheceu de questões essenciais atinentes à falta de existência de legais pressupostos da liquidação, mormente se havia ou não “carência de elementos que permitissem apurar claramente o imposto”.

2. É que a AF não alega, e menos ainda prova, que tenha encontrado em falta quaisquer elementos da escrita da recorrente que pudessem fundamentar o recurso a métodos indiciários ou a presunções de rendimentos e de subsequente liquidação tributária em IVA, violando desse modo o disposto no artigo 84º do CIVA.

3. A AF também não demonstrou qual a factualidade tributária legitimadora da liquidação adicional de imposto, além do declarado e entregue pela recorrente.

4. A AF realiza um exercício (evidentemente sempre possível) de manipulação da realidade económica e da contabilística da recorrente, com juízos de total subjectividade, com construção de realidades estranhas à economia da empresa, com ficção arbitrária de números e percentagens (vide a presunção de 70% de existências iniciais referente ao ano 1986), por forma a atingir um resultado: arrecadar mais IVA.

5. O acórdão recorrido igualmente não conheceu dessa falta de fundamentação legal de que enferma desde início o acto tributário impugnado.

6. Assim, julgando improcedente o recurso saíram violadas, entre outras, as normas dos artigos 82º e 84º do CIVA e 16º, 17º, 118º, 120º e 121º, todos do C.P.T.

7. Termos em que deve o acórdão recorrido ser revogado e substituído por acórdão deste STA que anule o acto tributário, por não ser devido aquele imposto e ordene a emissão de título para restituição à recorrente do já pago, com os juros de lei.

A EMMP entende que o recurso merece provimento por ocorrer nulidade por omissão de pronúncia, nos termos do artº 660º, n.º 2,

e 668º n.º 1, al. d), do CPCivil, tal como consta do voto de vencido do acórdão recorrido o qual não apreciou as questões suscitadas pela recorrente de falta de fundamentação do acto tributário e de falta de prova relativa à base tributária que deu origem à liquidação impugnada.

2. O acórdão recorrido partiu do seguinte quadro factual:

1. A impugnante exerce a actividade de comércio a retalho de artigos de caça, pesca e desporto.

2. Encontra-se registada no IVA no regime normal de periodicidade trimestral.

3. Possui para efeitos de registo das suas operações comerciais contabilidade organizada.

4. A conta “Fornecedores” apresenta um saldo credor de 9 324 962\$00, que se encontra influenciado por um movimento contabilístico efectuado em 31.12.86 no valor de 7 244 947\$00 a favor do fornecedor ICC, INDÚSTRIA DE CARTUCHOS DE CAÇA, LDA., por débito da conta de “Caixa” a qual apresenta no final do exercício um saldo negativo de 1 115 583\$50.

5. Este movimento contabilístico, tratou-se de um adiantamento.

6. Esta situação viria a ser regularizada nos anos seguintes com base em empréstimos dos sócios.

7. O contribuinte transacciona mercadorias às taxa de 30% (armas de fogo) e 16% ou 17% os restantes.

8. Da aplicação das referidas taxas resulta uma margem de lucro diferente da declarada pela impugnante, superior.

9. No ano de 1986 as compras das existências não se encontram discriminadas por taxas.

10. A impugnante declarou nos anos de 1987 e 1988 prejuízos nas vendas dos produtos transaccionados à taxa de 30%, sem apresentar na altura qualquer justificação.

11. No ano de 1986, em relação a 1985, a impugnante declarou que vendeu mais 2 000 000\$00 e declarou que comprou menos 1 600 000\$00, sem apresentar na altura qualquer justificação.

12. As existências iniciais estavam sub-avaliadas.

13. A fiscalização procedeu à determinação do custo da mercadoria vendida e das vendas nos termos do art. 84º CIVA.

14. Aplicou a margem de lucro de 20% para as mercadorias taxadas a 30%.

15. Não corrigiu a margem de lucro declarada pela impugnante para os demais produtos.

16. Para efeitos de determinação do custo das mercadorias vendidas em 1986, a fiscalização presumiu as existências iniciais em 70% das finais.

17. Nos anos de 1987 e 1988 a fiscalização corrigiu as vendas taxadas em 30% pela margem de lucro de 20%, mantendo os demais valores declarados pela impugnante.

3. A EMMP entende que o recurso merece provimento por ocorrer nulidade por omissão de pronúncia, nos termos do artº 660º, n.º 2, e 668º n.º 1, al. d), do CPCivil, tal como consta do voto de vencido do acórdão recorrido o qual não apreciou as questões suscitadas pela recorrente de falta de fundamentação do acto tributário e de falta de prova relativa à base tributária que deu origem à liquidação impugnada.

São estas igualmente as questões que a recorrente, em termos factuais, levou às conclusões das suas alegações e que haviam igualmente sido suscitadas no voto de vencido do mesmo acórdão a fls. 198.

Ainda que a recorrente não qualifique o vício que imputa ao acórdão como de nulidade o certo é que afirma, sem margem para dúvidas, que o mesmo "não conheceu de questões essenciais atinentes à falta de existência de legais pressupostos da liquidação, mormente se havia ou não carência de elementos que permitissem apurar claramente o imposto" (conclusão 1) como igualmente refere que "a AF não alega, e menos ainda prova, que tenha encontrado em falta quaisquer elementos da escrita da recorrente que pudessem fundamentar o recurso a métodos indiciários ou a presunções de rendimentos e de subsequente liquidação tributária em IVA, violando desse modo o disposto no artigo 84º do CIVA" (conclusão 2) e ainda que "a AF também não demonstrou qual a factualidade tributária legitimadora da liquidação adicional de imposto, além do declarado e entregue pela recorrente" (conclusão 3).

Refere, ainda, na conclusão 5, que "o acórdão recorrido igualmente não conheceu dessa falta de fundamentação legal de que enferma desde início o acto tributário impugnado".

Assim ainda que não qualificando os vícios que imputa ao acórdão recorrido como de nulidade por omissão de pronúncia o certo é que o tribunal pode efectuar aquela qualificação como de eventual nulidade por omissão de pronúncia se esta ocorrer conforme defende a EMMP e o voto de vencido aposto no mesmo acórdão recorrido.

E entende-se que ocorre a questionada nulidade por omissão de pronúncia, nos termos dos arts. 660º, n.º 2, 668º, n.º 1, al. d), do CPCivil, pois que tendo estas questões sido suscitadas nas conclusões das alegações do recurso, dirigido ao TCA, não foram as mesmas apreciadas no acórdão recorrido.

Com efeito existe tal nulidade quando o acórdão deixe de pronunciar-se sobre questão de direito ou de facto que deva apreciar já que tem o juiz o dever de resolver todas as questões que sejam submetidas à sua apreciação, nos termos do artº 660º 2 do CPCivil.

Conforme sustenta A. Varela, *RLJ*, 122º, p. 112, questões para este efeito são todas as pretensões processuais formuladas pelas partes, que requerem decisão do juiz, e ainda os pressupostos processuais de ordem geral e os pressupostos específicos de qualquer acto processual especial, quando debatidos entre as partes.

Verificando-se a mencionada nulidade por omissão de pronuncia-se procedem as conclusões do recurso em apreciação.

4. Termos em que se acorda em conceder provimento ao presente recurso e revogar o acórdão recorrido.

Sem custas.

Lisboa, 29 de Maio de 2002. — *António Pimpão* (relator) — *Mendes Pimentel* — *Vitor Meira*.

Acórdão de 29 de Maio de 2002.

Assunto:

Penhora do direito ao arrendamento.

Doutrina que dimana da decisão:

Tendo sido penhorado o direito ao arrendamento e ao trespasse do executado inquilino, o senhorio não pode embarcar de terceiro por não ter posse do bem penhorado.

Recurso nº 24/02-30. Recorrente: José Francisco Videira Pinto da Cunha Leal; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Juiz Cons.º Dr. Almeida Lopes.

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

1º Relatório:

Com fundamento na sua qualidade de terceiro e na sua posse, que considera ofendida pela penhora, José Francisco Videira Pinto da Cunha Leal, com os sinais dos autos, deduziu embargos de terceiro à penhora do direito ao arrendamento e trespasse do prédio de que é proprietário, sito na Av. Almirante Gago Coutinho, 134, Lisboa, penhora mandada fazer pelo então 4º Juízo do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa.

Alegou que foi notificado da venda em hasta pública e subjacente penhora, que embarga, no dia 9.11.87, data em que o arrendamento com a executada Lusicomércio, L.ª, já existia. Um novo inquilino passou a ocupar o prédio desde 1.5.86. Ora, já não existindo o arrendamento com a executada, não há qualquer fundamento para a penhora.

Por despacho de fls. 16 e seguintes, foram os embargos de terceiro liminarmente indeferidos.

Após concurso do embargante, por acórdão deste STA de fls. 69 e seguintes foi o despacho de indeferimento liminar revogado.

Voltando os autos à 1ª instância, aí prosseguiram, vindo a ser proferida a sentença de fls. 106 e seguintes a julgar os embargos improcedentes pelo facto de o embargante não ter posse senão em Fevereiro de 1986, quando a penhora foi feita antes (em 14.3.84).

Após recurso do embargante, por acórdão de fls. 164 e seguintes, do Tribunal Central Administrativo, foi a sentença confirmada, pois só vale, para efeitos de embargos de terceiro, a posse anterior ao acto de penhora, o que não foi o caso.

Continuando a não se conformar, o embargante recorreu para este STA, tendo apresentado as suas alegações de fls. 178, nas quais concluiu o seguinte:

- nunca houve efectiva penhora do direito ao trespasse e arrendamento;
- se houve penhora ofende os seus direitos de posse de propriedade;
- o direito ao arrendamento do prédio não podia ter sido apreendido e penhorado;
- a penhora não se efectuou porque o recorrente não foi dela notificado;
- já não havia arrendamento na data da penhora;
- nunca houve penhora do direito ao arrendamento;
- se assim não se entender, o artº 2º, nº 2, do DL 399/82 é inconstitucional por violação do artº 62º da CRP.

Não houve contra-alegações.

Neste STA, o Mº Pº emitiu duto parecer nos termos do qual se deve negar provimento ao recurso, pois a penhora do direito ao trespasse e arrendamento não ofende a posse do senhorio.

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

- em 14.3.84 foi feita a penhora do direito ao arrendamento e trespasse;
- por carta de 15.1.86, a executada Lusicomércio resolveu o contrato de arrendamento que tinha no prédio do embargante;
- o embargante recebeu o arrendado, livre e desocupado, em Fevereiro de 1986;
- em 9.11.87, o embargante foi notificado do dia e hora para a venda dos bens penhorados;
- em 13.11.87, deram entrada os embargos de terceiro.

2º Fundamentos:

Entende o recorrente que nunca houve efectiva penhora do direito ao trespasse e arrendamento.

Não tem razão, pelo facto de vir dado como provado que essa penhora teve lugar em 14.3.84.

Diz o recorrente que, se houve penhora, ela foi levantada.

Succeda que não vem dado como provado que essa penhora tenha sido levantada.

Sustenta o recorrente que essa penhora ofende os seus direitos de posse e de propriedade.

Acontece que a penhora não foi imóvel mas do direito ao trespasse e arrendamento, o que são coisas diferentes.

Alega o recorrente que o direito ao arrendamento do prédio não podia ter sido apreendido e penhorado.

Mas podia, pois a penhora foi feita em 14.3.84 e o contrato de arrendamento só foi resolvido em 15.1.86.

Sustenta o recorrente que a penhora não se efectuou porque não foi dela notificado.

Resulta da matéria de facto dada como provada que a penhora foi feita em 14.3.84 e não é pelo facto de o recorrente, pretensamente, não ter sido notificado dessa penhora que ela não existe.

Diz o recorrente que já não havia arrendamento à data da penhora.

Não se verifica qualquer inconstitucionalidade do artº 2º, nº 2, do DL 399/82.

Como bem diz o Mº Pº, a penhora do direito ao trespasse e arrendamento de estabelecimento comercial ou industrial não integra posição jurídica que se situe no património do senhorio, mas, antes, do inquilino, pelo que não ofende a posse do respectivo proprietário.

Nos termos do artº 186º do CPCI - diploma vigente ao tempo só há lugar a embargos de terceiro quando a penhora ofenda a posse de terceiro.

Como o recorrente não tinha a posse do direito ao trespasse e arrendamento, não podia embargar de terceiro.

Assim, improcedem todas as conclusões das alegações do recurso.

3º Decisão:

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

Custas pelo recorrente, com 50% de taxa de justiça.

Lisboa, 29 de Maio de 2002. — Almeida Lopes (relator) — António Pimpão — Mendes Pimentel.

Acórdão de 29 de Maio de 2002.

Assunto:

Erro imputável aos serviços.

Doutrina que dimana da decisão:

A violação do direito comunitário por parte da Administração Pública portuguesa integre o conceito de erro imputável aos serviços, para efeitos de condenação em juros indemnizatórios.

Recurso nº 114/02-30. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrida: SONAE - Indústria SGPS, SA; Relator: Ex.ºmº Juiz Cons.º Dr. Almeida Lopes.

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

Com fundamento em violação do direito comunitário e do princípio da proporcionalidade SONAE - INDÚSTRIA, SGPS, S.A., com sede no lugar de Espido, Via Norte, Maia, impugnou judicialmente o acto de liquidação de emolumentos do registo comercial praticado em 8.9.99 pela Conservatória do Registo Comercial do Porto, pedindo a condenação da Fazenda Pública no pagamento de juros desde o dia da liquidarão.

Por sentença de fls. 400 e seguintes, o M.ºmº Juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto julgou a impugnação procedente anulou o acto de liquidação e condenou no pagamento de juros indemnizatórios, por ter entendido haver erro imputável aos serviços.

Não se conformando com a sentença, na parte em que esta condenou a Fazenda Pública no pagamento de juros indemnizatórios, a Fazenda recorreu para este STA, tendo apresentado as alegações de fls. 413 e seguintes, nas quais concluiu pela ilegalidade de condenação no pagamento dos juros indemnizatórios por não ter havido erro imputável aos serviços.

A impugnante contra-alegou, sustentando a sentença recorrida.

Neste STA o MºPº emitiu duto parecer nos termos do qual se deva negar provimento ao recurso.

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

É jurisprudência pacífica deste STA que a violação do direito comunitário pelas autoridades pública portuguesas constitui erro imputável aos serviços para efeito do disposto no art.º 43º, n.º 1, da Lei Geral Tributária.

E Esta jurisprudência está certa, pois o Estado Português, pelas suas autoridades legislativas, administrativas ou judiciais, está obrigado a cumprir o direito comunitário, nos termos do art.º 10º do Tratado de Roma.

Se a Conservatória do Registo Comercial fez uma liquidação em violação do direito comunitário, há erro imputável aos serviços.

A quem, o erro não é imputável é, de certeza, ao contribuinte.

A contribuinte fez o pedido de pagamento de juros indemnizatórios na impugnação judicial, pelo que o M.ºmº Juiz *a quo* respeitou a lei quando condenou no pagamento desses juros.

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

Sem custas.

Lisboa, 29 de Maio de 2002. — Almeida Lopes (relator) — António Pimpão — Mendes Pimentel.

Acórdão de 29 de Maio de 2002.

Assunto:

Impugnação judicial. Petição inicial. Ineptidão. Indeferimento liminar.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *A ineptidão de petição inicial só ocorre se se verificar uma das circunstâncias taxativamente enunciadas no artigo 193º do CPC, aplicável em processo judicial tributário, ex vi alínea e) do artigo 2º do CPPT.*
- 2 — *Tal não é o caso se se perfilar à instância obscuridade da p.i., situação em que se lhe impõe, não a rejeição liminar, antes convite à impugnante para aperfeiçoamento desse articulado, nos termos dos artigos 508º, nºs 1, al. b), 2 e 3, e 266º, nº 2, ambos do CPC.*

Recurso nº 238/02-30, em que são recorrente MALHOA - Empreendimentos Turísticos, L.^{da}, e recorrida: Fazenda Pública, e de que foi relator, o Exmo. Juiz Conselheiro Dr. Mendes Pimentel.

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

MALHOA - Empreendimentos Turísticos, L.^{da}, com sede em Lisboa, na Avenida Helen Keller, 19 C r/c, inconformada com o despacho de indeferimento liminar da petição inicial da presente impugnação judicial, vem até nós, culminando a sua alegação de recurso com as seguintes conclusões:

1. A petição inicial (p.i.) da impugnação judicial não é inepta por obscuridade da causa de pedir, como quer fazer crer a decisão recorrida.
2. A p.i. apresenta, de forma clara, os factos, alega o direito, conclui o seu pedido e indica o acto impugnado.
3. A p.i. não pode ser inepta se do seu conteúdo se permite apreender o sentido da vontade anulatória do acto.
4. O despacho recorrido fundamenta a decisão na obscuridade da causa de pedir.
5. O artº 193º do CPC, aplicável por força da alínea e) do art.º 2º do CPPT, não prevê a obscuridade como causa de indeferimento liminar.
6. O STA, no recurso n.º 24 560, decidiu que "... todavia, aquele vício só ocorre se se verificar uma das circunstâncias taxativamente enumeradas no artigo 193º do CPC.99
7. A decisão recorrida não se pode manter, por violação do disposto neste artigo.

8. Nela se entende que a impugnação apresentada deve ser liminarmente indeferida por manifesta improcedência do pedido.

9. Este argumento também não colhe, por duas ordens de razões: por falta de previsão legal - o artigo 110º, n.º 1, do CPPT citado na decisão recorrida tem por epígrafe a contestação; em segundo lugar, o indeferimento liminar tem que emergir de vício manifesto, não alegado pela decisão recorrida.

10. A manifesta improcedência do pedido aí alegada não pode proceder.

11. A impugnante demonstrou todos os seus fundamentos para a impugnação, nomeadamente, a falta de fundamentação e/ou fundamentação insuficiente da correcção à matéria colectável.

12. É unânime a jurisprudência e a doutrina de que a falta de fundamentação e/ou a fundamentação insuficiente é um vício passível de impugnação judicial, seja em sede de CPPT ou de CPT.

13. Além da alegada violação do artigo 19º do CIMSISDD, como ficou demonstrado.

14. Não tem fundamento legal o indeferimento da petição inicial por manifesta improcedência do pedido.

15. A decisão recorrida viola o disposto nos artigos 19º do CIMSISDD, 21º do CPT (aplicável à data dos factos), 77º da LGT e 268º, 3, da CRP.

Não houve contra-alegação.

A distinta PGA entende que o recurso merece provimento.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

A instância teve por inepta a petição inicial devido a obscuridade da causa de pedir.

Por outro lado, sempre, para o tribunal a quo, a mesma teria de ser indeferida liminarmente devido a manifesta improcedência, por isso que, "embora a impugnante identifique a liquidação adicional de sisa e selo de verba como acto tributário alegadamente objecto do presente processo, somente assaca vícios ao prévio processo de avaliação. Ora, o acto de avaliação tem a natureza de acto destacável e autonomizável face ao acto de liquidação posterior, o qual justifica uma impugnação autónoma, sob pena de, não existindo, se tornar caso decidido ou resolvido."

Debruçando-nos sobre a petição inicial de fls. 2-12, apresentada em 30.VII.1991, vemos que nela se pede a anulação da liquidação da sisa efectuada com base em segunda avaliação do terreno em referência, em virtude de, por um lado, se entender violada naquela a norma do artigo 19º, nº 1, do CIMSISDD e, por outro, se mostrar insuficientemente fundamentada essa mesma segunda avaliação, o que viola o disposto nos artigos 268º, nº 2, da CRP, 21º e 22º do CPT.

Quanto a factos, eles mostram-se claramente expostos nos seis primeiros artigos de tal articulado primeiro, que nos dão conta de que, em 13.XI.1989, a impugnante comprou, por escritura pública, a "Tomás de Oliveira, Empreiteiros, L.^{da}", um lote de terreno situado na Avenida de José Malhoa, em Lisboa, pela quantia de 334 680\$00, terreno esse adquirido, por permuta, na mesma data, à Câmara Municipal de Lisboa, pelo mesmo preço, por aquela segunda empresa.

O preço foi o mesmo por o terreno não variar, no mesmo dia, de valor de mercado.

Contudo, a AF veio a avaliar o terreno, quanto à transmissão a "Malhoa", atribuindo-lhe um valor muito superior ao da escritura.

Em segunda avaliação, requerida pela impugnante, foi mantido, por maioria, o valor fixado, vindo a ser liquidada sisa com base nessa avaliação.

E, mais à frente, nos artigos 17º, 19º, 21º, 22º, 23º e 24º, intenta a impugnante, demonstrar que, aí, se demitiu a AF do dever de fundamentar.

É sabido que, como fundamento de impugnação judicial, pode ser invocada *qualquer ilegalidade*, como se refere no prómio do artigo 120º do CPT, o diploma aplicável atenta a data da apresentação da petição inicial em causa.

Constitui ilegalidade e, conseqüentemente, vício do acto administrativo ou acto tributário, qualquer ofensa dos princípios ou normas jurídicas aplicáveis.

In casu, é, desde logo, claramente apontada violação, no acto de liquidação de sisa impugnado, da norma constante do n.º 1 do artigo 19º do CIMSISD, interpretada extensivamente, como cumpre, no explanado entender da impugnante. Para a impugnante, “a Administração procedeu ilegalmente ao fixar o valor do terreno, por avaliação, e ao liquidar sisa com base nessa avaliação” - artigo 7º da p.i. Por isso, “pede-se a anulação da liquidação da sisa referida”, “por violação do disposto no artigo 19º, n.º 1, do Código da Sisa, interpretado extensivamente” - artigos 27º e 28º.

Claramente, perfila-se na petição inicial em foco causa de pedir. Viável, sendo que não é *manifesta* a impossibilidade de tal interpretação extensiva.

Tanto basta para se ver que, releve-se-nos a vulgaridade de linguagem, a petição em foco “tem pernas para andar”.

Sem embargo, sempre se notará que só a ininteligibilidade da causa de pedir (ou do pedido) torna a petição inicial inepta - artigo 193º, n.º 2, al. a), do CPC. Não a sua obscuridade, a sua falta de clareza. E se ao Mmo Juiz *a quo* teve esta por presente, o que se lhe *impunha* era convidar a impugnante ao aperfeiçoamento do seu articulado primeiro, nos termos do artigo 508º, n.ºs 1, al. b), 2 e 3, do CPC - cfr., ainda, o seu artigo 266º, n.º 2.

Em suma: sem sombra de dúvida, a decisão recorrida não pode manter-se na ordem jurídica.

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, por isso que se revoga o despacho liminar em apreço, devendo a instância proferir outro que não seja de indeferimento pelos motivos ora arredados.

Não é devida tributação.

Lisboa, 29 de Maio de 2002. — *Mendes Pimentel* (relator) — *Vitor Meira* — *Baeta de Queiroz*.

Acórdão de 29 de Maio de 2002.

Assunto:

STA. Competência em razão da hierárquica. Questão de facto.

Doutrina que dimana da decisão:

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

Recurso nº 255/02-30; Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: António Ferreira Alves; Relator: Ex.^{mo} Juiz Cons.º Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do STA:

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto pela Fazenda Pública, da sentença do TT de 1ª Instância da Guarda, proferida em 14/09/01, que julgou procedente a impugnação judicial deduzida por ANTONIO FERREIRA ALVES.

A recorrente formulou as seguintes conclusões:

1. - A petição inicial não identifica a entidade que praticou o acto impugnado, requisito essencial, nos termos do n.º 1 do artº 127º do CPT (actualmente n.º 1 do artº 108º do CPPT) e al. c) do artº 36º da LPTA.

2. - Tal falta, insusceptível de regularização nos termos do artº 40º da LPTA, deve conduzir à rejeição do pedido.

3. - Como claramente resulta da conclusão da petição inicial, a impugnação tem por objecto o acto de fixação do imposto, acto prévio ao da liquidação propriamente dita, e o pedido consiste na revogação daquele acto de fixação.

4. - Tal acto não é susceptível de impugnação judicial autónoma, nem o Tribunal tem competência para o revogar, pelo que também por esse motivo deveria a impugnação ser rejeitada.

5. - Em todo o caso, não ficou provado que não tivessem sido devolvidas ao impugnante as pastas das facturas relativas às aquisições de mercadorias, nem ficou demonstrada a impossibilidade de o impugnante fundamentar o pedido por carência de elementos imputável à Administração Fiscal.

6. - De qualquer modo, a verificar-se tal situação, não era susceptível de fazer suscitar dúvidas quanto à existência do facto tributário, perante os elementos constantes dos autos.

7. - A liquidação e procedimentos prévios que a ela conduziram, designadamente a aplicação de métodos indirectos e o apuramento dos valores em falta, encontram-se devidamente fundamentados e não sofrem de qualquer vício.

Pelo que, com o mais que Vossas Excelências se dignarão suprir, deve ser dado provimento ao recurso e em consequência ser revogada a decisão recorrida.”

A impugnante não contra-alegou.

O Ex.^{mo} Magistrado do MP, no seu parecer, excepcionou, todavia, a incompetência deste tribunal, em razão da hierarquia, por o recurso não versar apenas matéria de direito, atento o vertido nas preditas conclusões 5 e 6.

E, corridos os vistos legais, há que apreciar, em primeiro lugar, a competência deste STA, em razão da hierarquia.

Ora, ele é absolutamente incompetente para o conhecimento do recurso, já que este tem por fundamento, também, matéria de facto.

Na verdade, a recorrente sustenta, ali, que “não ficou provado que, não tivessem sido devolvidas ao impugnante as pastas das facturas

relativas às aquisições de mercadorias”, nem ”demonstrada a impossibilidade de o impugnante fundamentar o pedido por carência de elementos imputável à Administração Fiscal” e, ”de qualquer modo, a verificar-se tal situação, não era susceptível de suscitar dúvidas quanto à existência do facto tributário, perante os elementos constantes dos autos”.

E, na predita al. j) do probatório, teve-se como provado, com fundamento na prova testemunhal, designadamente, que não foram devolvidas ao impugnante as ”facturas”.

Sustentando ainda a recorrente, ao invés do pretendido na sentença, não ter sido demonstrada tal impossibilidade imputável ao Fisco, não se suscitando, de qualquer modo, ”dúvidas quanto à existência do facto tributário”.

Versando, pois, o recurso matéria de facto.

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

Assim, tais fundamentos factuais do recurso importam a incompetência deste STA para dele conhecer, fazendo, antes, radicá-la no dito TCA.

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

Sem custas.

Lisboa, 29 de Maio de 2002. — *Brandão de Pinho* (relator) — *António Pimpão* — *Almeida Lopes* (vencido, pois entendo que o STA é competente).

Acórdão de 29 de Maio de 2002.

Assunto:

Recurso per saltum; matéria de facto. Incompetência do S.T.A. Competência do T.C.A.

Doutrina que dimana da decisão:

Questionando-se, nas conclusões do recurso per saltum, matéria de facto, é de concluir pela incompetência, em razão da hierarquia, do S.T.A. e pela competência do T.C.A. para daquele conhecer.

Recurso n.º 283/02. Recorrente: Manuel dos Santos; Recorrida: Fazenda Publica; Relator: Ex.ºmº Juiz Conselheiro Dr. Fonseca Limão.

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

Manuel dos Santos, inconformado com a sentença do M.ºmº Juiz do T. T. de 1ª Instância de Braga, que se absteve de conhecer do

mérito da oposição, por não vir alegado fundamento válido, daquela interpôs recurso para este S.T.A., terminando as suas alegações com a formulação de um quadro conclusivo onde, para além do mais, afirma:

“O ora recorrente foi citado para os termos do processo executivo através do ofício nº 5921, de 2001.04.18, sendo que a apresentação da oposição ocorreu em tempo (conclusão II).

O recorrente, tal como será do conhecimento da Administração Fiscal, nem sequer esteve colectado, no período em causa, como comerciante em nome individual” (conclusão IV).

O Ex.ºmº Magistrado do Mº Pº, junto deste S.T.A., opinou pela incompetência deste S.T.A. para o conhecimento do recurso, porquanto nas conclusões acima referidas se afirmam factos não estabelecidos nem levados em conta na decisão recorrida. Notificadas as partes para, a este propósito se pronunciarem, apenas o fez o recorrente, admitindo que o recurso não versa apenas matéria de direito.

Corridos os vistos, cumpre decidir, começando por conhecer da questão suscitada pelo Mº Pº, pois que logra prioridade.

Confrontadas as conclusões atrás referidas com a peça recorrida desde logo resulta ser esta omissa quanto às questões de saber se o ora recorrente foi citado para a execução através do ofício 5921, de 2001.04.18 e se esteve ou não colectado como comerciante em nome individual, no período a que respeita o imposto.

Tais questões logram enquadramento no domínio factual pois que se trata de captar ocorrências da vida real que em nada se prendem com a interpretação e aplicação da lei.

Significa isto que existe controvérsia factual a dirimir e, por isso, não tem o recurso, por exclusivo fundamento, matéria de direito.

Termos em que, de harmonia com o disposto nos arts. 21º, nº 4, 32º, nº 1, al. b), 39º e 41º, nº 1, al. a), do E.T.A.F., se acorda em declarar incompetente, em razão da hierarquia este S.T.A., para o conhecimento do recurso e competente, para tanto, o T.C.A., pela Secção de Contencioso Tributário.

Custas pelo recorrente, fixando-se a taxa de justiça em € 75 e a procuradoria em 40 %.

Oportunamente, remetam-se os autos ao T.C.A., conforme requerido a fls. 67.

Lisboa, 29 de Maio de 2002. — *João Plácido da Fonseca Limão* (relator) — *Emâni Figueiredo* — *Lúcio Barbosa*.

Acórdão de 29 de Maio de 2002.

Assunto:

Ineptidão da petição inicial.

Doutrina que dimana da decisão:

I — A ineptidão é nulidade insanável de conhecimento oficioso, nos termos do artigo 98º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, não havendo por isso lugar a aperfeiçoamento.

II — Sendo a petição inicial inepta não pode o julgador conhecer das eventuais nulidades em que o recorrente fundamenta o seu recurso.

Recurso n.º 333/02-30. Recorrente: Emília da Conceição Fonseca de Sá; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Juiz Cons.º Dr. Vítor Meira.

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

Emília da Conceição Fonseca de Sá deduziu no Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa impugnação tendo por objecto a execução fiscal para que fôra citada por reversão relativamente ao pagamento de dívida da firma "Maivest - Manufactura de Vestuário, Lda.".

Tal impugnação foi liminarmente indeferida pelo M.º Juiz daquele Tribunal.

Inconformada com tal decisão recorreu a impugnante para este Supremo Tribunal Administrativo, formulando as seguintes conclusões:

A) A ora recorrente impugnou determinado acto tributário invocando factos susceptíveis de constituir causa de pedir e concluindo com pedido de anulação do mesmo.

B) A sentença em crise viola o disposto nos arts.110º, nº 2, do C.P.P.T. e 508º, nºs 2 e 3, do C.P.C., porquanto entendendo haver deficiências (e não verdadeira inexistência) na consubstanciação da causa de pedir e do pedido, imediatamente declara a ineptidão da petição inicial, quando deveria, neste caso, dirigir convite ao aperfeiçoamento.

C) Por outro lado, não se vislumbra qualquer referência judicial à invocada nulidade da citação por preterição de formalidade essencial - omissão de citação do despacho de reversão - que a recorrente expressamente invocou, quer na causa de pedir, quer no pedido.

D) A nulidade invocada pela recorrente na sua p.i. é susceptível de gerar nulidade do próprio acto tributário em causa (arts. 36º, nº 1, do C.P.P.T. e 198º e 201º do C.P.C.), devendo ser, conseqüentemente, alvo de devida apreciação judicial.

E) A final, sempre se acrescenta que mesmo admitindo que houvesse lugar a convolação da espécie de processo, de impugnação para oposição, conforme sugere o M.º Senhor Juiz *a quo* na parte final do despacho em crise, por referência a princípios de economia processual, não se vislumbra como poderia estar ultrapassada tal possibilidade, porquanto não tendo a citação originária sido perfeitamente efectuada, o prazo para deduzir a oposição em causa nunca poderia ter-se por iniciado na data referida (17.04.1998), mas sim no momento em que esta se tivesse efectuado de forma perfeita (art. 36º, nº 1, do C.P.P.T.), não se contando contra o contribuinte o tempo decorrido entre as duas datas.

F) Entendendo-se, assim, que a sentença em apreço se encontra ferida de nulidade, por referência ao disposto no art. 668º, nº 1, al. d), do C.P.C., porquanto,

G) A um lado o M.º Senhor Juiz *a quo* deixa de pronunciar-se sobre questões que devia apreciar - a invocada nulidade da citação por preterição de formalidade essencial, violadora do direito à informação do contribuinte,

H) E, por outro lado, por rejeitar liminarmente a apreciação dos fundamentos aduzidos pela recorrente, invocando ineptidão da petição

inicial, quando, havendo mera deficiência ou irregularidade na exposição da causa de pedir ou do pedido, o que haveria lugar seria a um verdadeiro convite ao aperfeiçoamento.

Não houve contra-alegações e o M.º Juiz manteve o despacho recorrido.

Pelo Ex.º Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal Administrativo foi emitido parecer no sentido do não provimento do recurso e da confirmação do despacho recorrido por na petição se não imputar qualquer ilegalidade ao acto tributário, que nem se identifica, e não ser possível concolar a petição para oposição por ultrapassado o prazo para o efeito, não tendo o juiz obrigação legal de mandar aperfeiçoar a petição.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

O despacho de indeferimento liminar recorrido assentou na consideração de que era inepta a petição inicial por obscuridade da sua causa de pedir, não se identificando na mesma claramente qual o acto tributário que se pretendia impugnar.

Os requisitos que deve revestir a petição inicial constam do artigo 467º do Código de Processo Civil, sendo um deles a exposição dos factos e razões de direito que servem de fundamento à acção [al. c)].

Nos termos do artigo 193º do Código de Processo Civil, a petição é inepta, gerando a nulidade de todo o processo:

a) quando falte ou seja ininteligível a indicação do pedido ou da causa de pedir;

b) quando o pedido esteja em contradição com a causa de pedir;

c) quando se cumulem causas de pedir ou pedidos substancialmente incompatíveis.

No caso vertente o M.º Juiz recorrido indeferiu liminarmente a petição invocando que a ineptidão se devia a obscuridade da causa de pedir porquanto a recorrente não identifica claramente o acto tributário que visa impugnar. Reporta-se pois à ineptidão referida na al. a) do artigo 193º do Código de Processo Civil. Manuel de Andrade (*Noções Elementares de Processo Civil*, fls. 177), depois de especificar os casos que constavam da lei, referia: "Não se trata de qualquer deficiência da petição, mas de não se poder determinar em face do articulado qual o pedido e a causa de pedir, por falta absoluta da respectiva indicação (omissão) ou por estar ela feita em termos inaproveitáveis por insanavelmente obscuros ou contraditórios (obscuridade ou contradição); de não ser possível saber por aí qual a ideia do Autor quanto a rasgos essenciais da acção".

No direito tributário a questão da ineptidão também vem consagrada. O artigo 98º do Código de Procedimento e de Processo Tributário considera nulidade insanável em processo judicial tributário a ineptidão da petição inicial, sendo tal nulidade de conhecimento oficioso. A ineptidão, implicando a nulidade de todo o processo, não permite, ao contrário do que ocorre com outras nulidades, o aproveitamento do processo. É por isso não se prevê que em tais casos seja o impugnante notificado para aperfeiçoar a petição já que ela é desde logo nula.

Vejam agora em concreto se assistia razão ao julgador para considerar inepta a petição inicial. Na realidade a impugnante não indica qual o acto tributário que pretende impugnar. A petição diz que vem "impugnar a execução que, por reversão, lhe move o representante da Fazenda Pública, para pagamento da quantia de...". Toda a petição vem desenhada nos termos de uma oposição questionando a sua responsabilidade para responder subsidiariamente pela dívida da original

executada. Por isso o despacho recorrido se refere à eventualidade do aproveitamento da petição para oposição, concluindo porém pela impossibilidade de o fazer por já ter precludido o prazo para dedução de oposição à data da apresentação da petição em causa. Como se refere no despacho recorrido a impugnação visa obter a anulação total ou parcial de um acto tributário, devendo a causa de pedir referir os factos concretos que sejam legalmente viáveis com vista à obtenção dos referidos efeitos jurídicos. Ora no caso vertente não só se não imputa qualquer ilegalidade a um acto tributário, como nem mesmo se identifica o acto que se pretende impugnar. Por isso tinha a impugnação que soçobrar desde logo por a petição não conter elementos essenciais para o prosseguimento da impugnação.

Sustenta porém a recorrente que ocorria nulidade da sua citação, que geraria a nulidade do acto tributário, e da decisão recorrida que dela não conheceu embora estivesse invocada. Mas se a decisão rejeita liminarmente a petição não poderia conhecer das questões que nela vinham suscitadas pelo que tal actuação não envolve qualquer nulidade de omissão de pronúncia do despacho recorrido.

Temos pois de concluir que a petição era inepta e teria de ser considerada nula, como foi, e que não era possível o aperfeiçoamento da mesma nem a sua convalidação para oposição à execução. Razões para que se mantenha a decisão recorrida.

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

Custas pela recorrente, fixando em 50 % a procuradoria.

Lisboa, 29 de Maio de 2002. — *Vitor Meira* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Benjamim Rodrigues*.

Acórdão de 29 de Maio de 2002.

Assunto:

Poderes de cognição do STA. Incompetência em razão da hierarquia.

Doutrina que dimana da decisão:

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

Recurso n.º 336/02-30. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: Vítor Manuel Bastos Baptista; Relator: Ex.º Juiz Consº Dr. Alfredo Madureira.

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

Inconformado com a aliás douda sentença proferida pelo TT de 1ª Instância de Lisboa, 2º Juízo, 2ª Secção, que julgou provada e procedente a oposição deduzida por Vítor Manuel Bastos Baptista, nos autos convenientemente identificado, contra a execução fiscal n.º 3166-99/106545.9 da Repartição de Finanças de Almada e, em consequência, determinou a extinção da instância executiva contra este instaurada, dela interpôs recurso para este Supremo Tribunal Administrativo o Ex.º Representante da Fazenda Pública.

Apresentou tempestivamente as respectivas alegações de recurso jurisdicional, formulando as pertinentes conclusões - cfr. fls. 60 -, que aqui se dão por integralmente reproduzidas para todos os efeitos legais -.

Não houve contra-alegações.

Depois, já neste Supremo Tribunal, o Ex.º Magistrado do Ministério Público emitiu doudo parecer suscitando a questão prévia da incompetência, em razão da hierarquia, nos termos do disposto nos arts. 21º, n.º 4, 32º n.º 1, al. b), e 41º, n.º 1, al. a), do ETAF e 167º do CPT por, em seu esclarecido entender, o presente recurso não versar exclusivamente matéria de direito.

Uma vez que, aduz, na conclusão 2ª das suas alegações a Recorrente invoca facto que o M.º Juiz não fixou nem considerou na sindicada sentença.

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

Ouvida a Recorrente acerca da "questão prévia" assim suscitada - art.º 704º do CPC -, pelo requerimento de fls. 72, admitindo expressamente que o presente recurso não tem por fundamento exclusivo matéria de direito, desde logo requereu a oportuna remessa dos autos ao TCA, caso assim se venha a entender.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir, desde logo e em primeiro lugar, prejudicialmente, da suscitada questão da incompetência em razão da hierarquia.

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

Na verdade e como bem proficientemente evidencia o Ilustre Magistrado do Ministério Público, na apontada conclusão das suas alegações e nestas a Recorrente Fazenda Pública invoca facto que o probatório da sentença jurisdicionalmente impugnada não estabeleceu ou considerou - cfr. pontos 1ª 7 de fls. 46.

Conclui, com efeito, que "... o oponente, enquanto sujeito passivo de IVA deveria, em cumprimento do determinado no art.º 31º do CIVA, ter entregue a respectiva declaração de alterações, o que não fez, facto que, face ao preceituado no n.º 2 do art.º 70º do CPT, não é oponível à Administração Fiscal que não pode conhecer, face à ausência de comunicação, a mudança de domicílio ...".

Porque assim, importa concluir que o presente recurso não versa efectiva e exclusivamente matéria de direito e que, por isso mesmo, procede integralmente a suscitada questão prévia da incompetência

em razão da hierarquia desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo.

Já que, na verdade e como se deixa evidenciado, a controvérsia proposta com o presente recurso jurisdicional há-de antes ser dirimida, nos termos das aplicáveis e invocadas disposições legais, pelo Tribunal Central Administrativo, Secção de Contencioso Tributário.

Esta é a constantemente afirmada, pacífica e uniforme jurisprudência deste Supremo Tribunal Administrativo, Secção de Contencioso Tributário. (cfr., por todos, o acórdão de 01.04.98, processo n.º 13.326).

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

Nos termos dos invocados arts. 21º, n.º 4, 32º, n.º 1, al. b), e 41º, n.º 1, al. a), do ETAF e 167º do CPT, com referência ao art. 109º, n.º 2, daquele estatuto.

Acordam os Juizes desta Secção em julgar procedente a "questão prévia" suscitada pelo Ex.º Magistrado do Ministério Público e, consequentemente, declarar a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do objecto do presente recurso, Indicando como competente, para tanto, a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, ao qual, após o eventual trânsito e sem mais formalidades, haverão de ser remetidos os presentes autos face ao requerido a fls. 72.

Sem custas, por delas estar isenta a Fazenda Pública.

Lisboa, 29 de Maio de 2002. — *Alfredo Madureira* (relator) — *Branção de Pinho* — *Almeida Lopes*.

Acórdão de 29 de Maio de 2002.

Assunto:

Prazo para impugnar acto tributário da liquidação de emolumentos.

Doutrina que dimana da decisão:

O acto tributário de liquidação de emolumentos que aplica norma jurídica nacional eventualmente contrária a uma Directiva comunitária não transcrita para a ordem jurídica nacional é anulável, sendo o prazo para a sua impugnação de 90 dias.

Recurso n.º 368/02. Recorrentes: Ministério Público e Fazenda Pública; Recorrido: Banco Privado Português, SA; Relator: Ex.º Juiz Cons.º Dr. António Pimpão.

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

1. O ERFPI e o EMMPI recorrem da sentença que, no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa, 1º Juízo, 2ª Secção, julgou pro-

cedente a impugnação das liquidações de emolumentos registrais, anulou as respectivas liquidações e reconheceu à impugnante o direito a receber juros indemnizatórios.

Alegaram formulando, respectivamente, as seguintes conclusões:

1) A posição assumida no douto aresto quanto à tempestividade da acção decorrente da violação do direito comunitário, não encontra eco no entendimento jurisprudencial dominante, de acordo com o qual o regime aplicável à liquidação efectuada com base em preceito que se mostre em desconformidade com normas constitucionais é a anulabilidade, do qual decorre, por sua vez, a inaplicabilidade, ao caso subjudice, do regime de nulidade constante dos arts. 134º do CPA e 102º, n.º 3, do CPPT.

2) Assim, não sendo nula, mas tão só, anulável, não poderia a liquidação em causa ser impugnada a todo o tempo, mas, apenas, no prazo previsto no art.º 123º, n.º 1, do CPT e n.º 1 da al. a) do art.º 102º do CPPT, pelo que, tendo este sido ultrapassado, a impugnação resulta intempestiva, por tardia.

3) O art.º 43º da LGT, sucedendo ao art.º 24º do CPT, mantém, no respectivo n.º 1, a garantia respeitante ao direito a juros indemnizatórios designadamente quando, em impugnação judicial, se determine que houve erro imputável aos serviços de que tenha resultado pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

4) Sendo certo que o erro a que se reporta o sobredito preceito será o erro não só de facto mas também de direito na liquidação, deverá, não obstante, ser demonstrada a susceptibilidade de imputação do mesmo aos serviços bem como a necessária repercussão directa do referido erro no que respeita ao montante da dívida tributária que tenha sido objecto de pagamento sendo por conseguinte indispensável proceder à indicação da quantia que seria legalmente devida.

5) Ora, no caso vertente, constata-se que não só o apuramento do montante em causa resultou da mera aplicação, pelos serviços, dos normativos então vigentes, como também não consta da sentença recorrida qualquer referência ao eventual acréscimo no que respeita ao montante objecto de pagamento, como consequência da verificação do questionado erro, não tendo, aliás, a decisão em causa procedido à definição do montante da dívida que seria legalmente exigível, sendo certo que as normas de Direito Comunitário aplicáveis não impõem a gratuidade do serviço prestado e que não existe qualquer normativo susceptível de aplicação alternativa.

6) Decorre do supra referido que a decisão recorrida, ao considerar tempestiva a impugnação deduzida para além do prazo previsto no art.º 123º, n.º 1, do CPT e n.º 1 da al. a) do art.º 102º do CPPT, com base em pressuposto que se mostra claramente contrário ao entendimento jurisprudencial dominante (e ao próprio entendimento vazado no douto aresto sob a epígrafe "excepção de caducidade do direito a intentar a acção"), viola o citado preceito, tal como,

7) Ao reconhecer à impugnante o direito a juros indemnizatórios sem que, para tanto, se verificassem cumulativamente os pressupostos constantes do art.º 43º, n.º 1, da LGT, faz uma aplicação inadequada deste segmento normativo, pelo que deverá ser revogada.

1. É Jurisprudência dominante dos Tribunais Superiores que os emolumentos cobrados pelos serviços de inscrições registrais ou pela realização de actos de escrituras notariais devem ser classificados como "taxas".

2. Na situação dos presentes autos, foram cobrados emolumentos pelo acto de inscrição de registo comercial.

3. Entendeu a decisão recorrida que os referidos emolumentos recebidos pelos serviços do Estado como contrapartida do serviço prestado, eram incompatíveis com as normas comunitárias, e que,

4. A inaplicabilidade da norma que criou os emolumentos pode ser invocada a todo o tempo enquanto a ordem jurídica nacional não transpuser para o direito interno a Directiva comunitária, sendo de afastar os prazos processuais aplicáveis.

5. Assumindo os emolumentos a natureza de taxa, pressupõe estarmos perante um acto anulável e não nulo.

6. Tal anulabilidade tem de ser invocada nos prazos processualmente previstos para o efeito.

7. Assim, tendo os emolumentos sido cobrados em 1995, 1999 e 2000, cfr. fls. 68 a 71, deveriam ter sido impugnados no prazo de 90 dias, nos termos do disposto nos arts. 123º do C.P.T. e 102º do C.P.P.T.

8. Ao ser admitida a impugnação que deu origem aos presentes autos, foram violados aqueles preceitos legais.

2. A sentença recorrida fixou o seguinte quadro factual:

1 - Na sequência de escritura pública lavrada em 23/10/1989, no 14.º Cartório Notarial de Lisboa em que se titulou a constituição da Sociedade "Incofina - Sociedade de Investimentos, S.A.", foram cobrados, em 13/11/1989, na Conservatória do Registo Comercial de Lisboa (CRCL) emolumentos registrais, por via da inscrição desse facto no registo, no valor de esc. 4.513.790\$00, correspondente a "acréscimo de emolumento sobre os actos de valor determinado", como resulta dos docs. de fls. 51 a 71 e 155 a 158;

2 - Na sequência de escritura pública lavrada em 12/9/1995, no 21.º Cartório Notarial de Lisboa em que se titulou a alteração da denominação para "Sigma Capital - Sociedade de Investimentos, S.A.", foram cobrados, em 27/9/1995, na Conservatória do Registo Comercial de Lisboa (CRCL) emolumentos registrais, por via da inscrição desse facto no registo, no valor de esc. 2.258.100\$00, correspondente a "acréscimo de emolumento sobre os actos de valor determinado", como resulta dos docs. de fls. 51 a 71 e 155 a 158;

3 - Na sequência de escritura pública em que se titulou o aumento de capital de esc. 1.500.000.000\$00 para 3.500.000.000\$00, a alteração da denominação para "BANCO PRIVADO PORTUGUÊS, S.A." e correspondente alteração parcial do pacto social, foram cobrados, em 21/8/1996, na Conservatória do Registo Comercial de Lisboa (CRCL) emolumentos registrais, por via da inscrição desse facto no registo, no valor de esc. 5.258.100\$00, correspondente a "acréscimo de emolumento sobre os actos de valor determinado", como resulta dos docs. de fls. 51 a 71 e 155 a 158;

4 - Na sequência de escritura pública em que se titulou o aumento de capital de esc. 3.500.000.000\$00 para 4.000.000.000\$00, e alteração parcial do pacto social, foram cobrados, em 7/8/1997, na Conservatória do Registo Comercial de Lisboa (CRCL) emolumentos registrais, por via da inscrição desse facto no registo, no valor de esc. 6.008.100\$00, correspondente a "acréscimo de emolumento sobre os actos de valor determinado", como resulta dos docs. de fls. 51 a 71 e 155 a 158;

5 - Na sequência de escritura pública em que se titulou o aumento de capital de esc. 4.000.000.000\$00 para 6.000.000.000\$00, e alteração parcial do pacto social, foram cobrados, em 24/5/1999, na Conser-

vatória do Registo Comercial de Lisboa (CRCL) emolumentos registrais, por via da inscrição desse facto no registo, no valor de esc. 3.218.293\$00, correspondente a "acréscimo de emolumento sobre os actos de valor determinado", como resulta dos docs. de fls. 51 a 71 e 155 a 158;

6 - Na sequência de escritura pública em que se titulou o aumento de capital de esc. 6.000.000.000\$00 para 8.400.000.000\$00, e alteração parcial do pacto social, foram cobrados, em 1/10/1999, na Conservatória do Registo Comercial de Lisboa (CRCL) emolumentos registrais, por via da inscrição desse facto no registo, no valor de esc. 7.216.250\$00, correspondente a "acréscimo de emolumento sobre os actos de valor determinado", como resulta dos docs. de fls. 51 a 71 e 155 a 158;

7 - Na sequência de escritura pública em que se titulou o aumento de capital de 42.000.000 euros para 60.000.000 euros, e alteração parcial do pacto social, foram cobrados, em 28/9/2000, na Conservatória do Registo Comercial de Lisboa (CRCL) emolumentos registrais, por via da inscrição desse facto no registo, no valor de esc. 15.000.000\$00, correspondente a "acréscimo de emolumento sobre os actos de valor determinado", como resulta dos docs. de fls. 51 a 71 e 155 a 158;

8 - A presente impugnação foi apresentada em 20 de Junho de 2001, como resulta do carimbo apostado no rosto da petição inicial a fls. 2;

3. A sentença recorrida afirma que os emolumentos previstos nas Portarias 883/89, de 13-10, e 996/98, de 25-11, violam a Directiva 69/335/CEE, de 17-7-69, que permite que os Estados membros possam cobrar um imposto sobre as entradas de capital, o que abrange os aumentos de capital, vedando-lhes a posterior cobrança de qualquer outra imposição relativa a tais operações, com excepção das que tenham carácter remuneratório.

Acrescenta que a impugnação foi tempestivamente apresentada e que havendo erro imputável aos serviços são devidos juros indemnizatórios.

Contra o assim decidido insurgem-se a FP e MP sustentando, em síntese, a intempestividade da impugnação acrescentando a FP que os indicados juros indemnizatórios não são devidos por não ocorrer erro imputável aos serviços.

Importa, por isso, determinar se ocorre a questionada tempestividade da impugnação acrescentando, desde já, que se este STA se pronunciar pela intempestividade da mesma ficará prejudicado o conhecimento da questão de fundo e ainda da relacionada com a questão dos juros indemnizatórios.

Conforme resulta da matéria de facto provada a presente impugnação foi apresentada em 20 de Junho de 2001 tendo os emolumentos sido liquidados e pagos entre 1989 e 28-9-2000.

Deu, por isso, entrada muito para além do prazo de 90 dias a que se reporta o artº 102º, nº 1, al. a), do CPPT bem como do artº 123º do CPT.

Importa determinar se ocorre a extemporaneidade da petição para o que se torna desnecessário averiguar se as receitas a que se refere a presente oposição devem ser qualificadas como impostos ou taxas pois que, independentemente da sua natureza jurídica, e ainda que os actos tributários impugnados pudessem ser qualificados como impostos a ilegalidade resultante da eventual violação de normas comunitárias geraria anulabilidade e não nulidade.

Com efeito o eventual vício de violação de norma constitucional ou comunitária não conduz sempre à sua nulidade.

É que a regra geral no regime de invalidade do acto administrativo é a da anulabilidade tal como resulta do artº 135º do CPA.

É certo que nos termos do artº 133º, nº 2, al. d), do mesmo diploma legal são nulos os actos que ofendam o conteúdo essencial de um direito fundamental o que manifestamente não é o caso dos actos impugnados.

É no conteúdo essencial de um direito fundamental, como se escreveu no Ac. deste STA de 27-2-2002, Rec. 26.767, não se insere o disposto no artº 103º, nº 3, da Constituição da República (anterior 106º, nº 3) pois que o que aí se confere é um direito de resistência jurídica ao pagamento, o que significa que, na própria execução coerciva, o contribuinte pode alegar, em termos de oposição, a inconstitucionalidade da lei, base da liquidação do tributo.

É esta linha de pensamento á válida quanto à eventual ofensa ao conteúdo essencial do direito de propriedade consagrado no art 62º da CRP, uma vez que, de modo algum, com os actos tributários impugnados, se suprime tal direito.

Acompanhando Gomes Canotilho e Vital Moreira, em anotação ao preceito constitucional citado "o direito de propriedade a que se refere a rubrica do artigo parece consistir, pois e apenas, na garantia do direito à propriedade, isto é, no direito de não ser expropriado ou esbulhado, pelo Estado ou por terceiros, salvo por utilidade pública e mediante indemnização. O direito à propriedade que a Constituição garante está assim longe do conceito amplo do direito de propriedade que inclui tradicionalmente não só o direito de não ser expropriado do título ou posse, mas também à liberdade de uso, de fruição, de disposição, sem limites ou intromissões de terceiros e, desde logo, do Estado".

Neste sentido se tem pronunciado este STA, em jurisprudência reiterada e nomeadamente no Ac. de 20-3-2002, que, de perto, pasaremos a acompanhar.

Com efeito na nossa ordem jurídica existe aquele prazo de 90 dias para impugnar os actos tributários de liquidação, previsto, sucessivamente, nos artigos 89º do Código de Processo das Contribuições e Impostos (CPCI), 123º, nº 1, alínea a), do Código de Processo Tributário (CPT), e 102º, nº 1, alínea a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).

E este prazo conta-se a partir do termo daquele que é concedido para o pagamento voluntário, como estabelecem as indicadas disposições legais do CPT e CPPT.

Este prazo é de caducidade do direito à impugnação de actos anuláveis já que para a impugnação dos actos nulos a lei não estabelece prazo podendo ser instaurada a todo o tempo (artigo 134º, nº 2, do Código do Procedimento Administrativo).

Como já se deixou referido o acto de liquidação de uma receita tributária, efectuado de acordo com a lei nacional, violadora de norma jurídica comunitária é anulável e não nulo.

É que os actos feridos de erro nos pressupostos de direito, por desconformidade das normas jurídicas nacionais aplicadas, com normas constantes de Directiva comunitária não transcrita são meramente anuláveis por ser esta a regra no nosso direito, para os actos administrativos ofensivos dos princípios ou normas jurídicas aplicáveis, conforme estabelece aquele artigo 135º do CPA a não ser que a

lei preveja outra sanção para essa violação, como resulta da conjugação deste artigo com o 133º, nºs 1 e 2.

É que não se tratando de acto "a que falte qualquer dos elementos essenciais" (artigo 133º, nº 1, citado), e não havendo norma que expressamente comine com a nulidade o acto praticado em ofensa a regras de direito comunitário, a sanção só pode ser a da anulabilidade do respectivo acto.

É o que igualmente acontece com os actos que aplicam normas legais inconstitucionais já que a jurisprudência não os vem considerando, em regra, nulos, mas apenas anuláveis, ou feridos de "invalidade atípica", de qualquer forma, submetidos às regras próprias dos actos anuláveis, no que concerne à tempestividade da sua impugnação judicial.

A título ainda de exemplo pode consultar-se a este propósito o acórdão deste Tribunal, de 31 de Outubro de 2001, no recurso nº 26392.

Resta, por isso, concluir que os actos de liquidação impugnados não são nulos, mas, eventualmente, anuláveis.

É este prazo de 90 dias é conforme com os princípios da efectividade e da equivalência, tendo em conta o conjunto dos meios processuais que a nossa ordem jurídica faculta ao particular para obter o reembolso das quantias pagas em excesso, em consequência de liquidações feridas de ilegalidade, entre os quais figura o pedido de revisão da liquidação, seguido de eventual reacção contenciosa contra o seu eventual indeferimento.

Merecem, pelos motivos expostos, provimento os presentes recursos.

4. Termos em que se acorda em conceder provimento aos presentes recursos, revogar a sentença recorrida e rejeitar a impugnação.

Custas a cargo do recorrido apenas na 1ª instância.

— Lisboa, 29 de Maio de 2002. — *António Pimpão* (relator) — *Mendes Pimentel* — *Vitor Meira*.

Acórdão de 29 de Maio de 2002.

Assunto:

Emolumentos notariais. Aplicação de norma nacional contrária a uma directiva comunitária. Juros indemnizatórios.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Transitada em julgado a decisão judicial que anula um acto de liquidação de emolumentos registrais, por ter aplicado uma norma nacional contrária a uma directiva comunitária, fica demonstrado o erro dos serviços, que não depende da culpa de qualquer dos seus agentes.*
- 2 — *O erro dos serviços faz incorrer a Administração na obrigação de pagar juros indemnizatórios, calculados sobre o quantitativo cobrado em excesso.*

Recurso n.º 393/02. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrida: Optimus-Telecomunicações, S. A.; Relator: Ex^{mo} Juiz cons^o Dr. Baeta de Queiroz.

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

1.1. A FAZENDA PÚBLICA recorre da sentença do Mm^o. Juiz da 1ª Secção do 1º Juízo do Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto que julgou procedente a impugnação da liquidação de emolumentos notariais deduzida por OPTIMUS - TELECOMUNICAÇÕES, S.A., com sede em Espido, Maia.

Formula as seguintes conclusões:

1. Inexistindo no processo quaisquer indícios da existência de erro imputável ao serviço foi aplicada correctamente a Tabela de Emolumentos do Notariado, inexistindo qualquer obrigação de indemnizar.

2. Não deve por isso haver qualquer condenação da entidade liquidadora no pagamento de juros indemnizatórios à impugnante com fundamento na mera anulação da liquidação, uma vez que o erro de interpretação, *in casu*, melhor se dirá, de cumprimento do estritamente estabelecido nos artigos 1º, n.º 2, alínea h), 4º, 5º, 14º e 22º da Tabela de Emolumentos do Notariado, aprovada pela Portaria n.º 996/98, de 25/11, e do artigo 52º da Lei n.º 127-B/97, de 20/12, não consubstancia de *per se* qualquer erro imputável aos serviços.

3. Os juros previstos nos artigos 24º do CPT, 61º do CPPT e 43º da LGT, que a douta decisão aplicou directa e automaticamente, correspondem a uma concretização do direito de indemnização previsto no artigo 22º da Constituição da República Portuguesa, que consagra um princípio da responsabilidade assente na prática de actos ilícitos e culposos.

4. Como se decidiu no douto Acórdão da Secção de Contencioso Tributário do Venerando Supremo Tribunal Administrativo, de 16-05-2001, tirado no rec. n.º 25863 «...um pedido de condenação da Fazenda no pagamento de juros indemnizatórios terá de ser um verdadeiro pedido contra a Fazenda, a fim de esta poder usar do contraditório. O contribuinte tem de alegar e provar ter havido erro imputável aos serviços, como a lei exige.»

5. A douta sentença recorrida violou os artigos 1º, n.º 2, alínea h), 4º, 5º, 14º e 22º da Tabela de Emolumentos do Notariado aprovada pela Portaria n.º 996/98, de 25/11, o artigo 52º da Lei n.º 127-B/97, de 20/12, o artigo 24º do CPT, o artigo 61º do CPPT, o artigo 43º, n.º 1 da LGT e o artigo 22º da Constituição da República Portuguesa”.

1.2. A recorrida contra-alega, concluindo assim:

1ª A procedência da impugnação apresentada pela OPTIMUS obriga a Administração não só à devolução da quantia com que se locupletou mas também ao pagamento dos juros previstos na lei ao contribuinte, de acordo com o preceituado no art. 43º da L. G. T. e no art. 61º do C. P. P. T.;

2ª O art. 43º da L. G. T. e o art. 61º do C. P. P. T. consagram um regime especial para a efectivação da responsabilidade extracontratual do Estado prevista no art. 22º da Constituição da República;

3ª O legislador ao prever este regime especial nas leis tributárias não pretendeu apenas a devolução do que for ilegalmente cobrado pela Administração, mas o ressarcimento dos danos resultantes da não utilização pelo particular de uma determinada quantia, durante o tempo em que o Estado a manteve ilicitamente em seu poder;

4ª Esta norma visa facilitar o efectivo ressarcimento do particular, impondo apenas que se verifique que houve erro imputável aos serviços para haver lugar ao pagamento de juros;

5ª O erro imputável aos serviços que efectuaram a liquidação de emolumentos ficou demonstrado pela procedência da impugnação judicial apresentada pela recorrida;

6ª O art. 5º da Tabela de Emolumentos do Notariado é contrário ao direito comunitário, violando o art. 10º da Directiva 69/335/CEE;

7ª Tal como foi interpretado pelo TJCE, deve entender-se que não podem legitimar-se ao abrigo do art. 12º, n.º 1, al. e), da Directiva 69/335/CEE, direitos desprovidos de toda a ligação com o custo do serviço particular ou cujo montante seja calculado não em função do custo da operação de que seja contrapartida, mas em função dos custos globais de funcionamento e de investimento do serviço encarregado da dita operação;

8ª É apodíctico que o art. 5º da Tabela de Emolumentos do Notariado cria uma receita pública manifestamente desproporcionada com os custos e a natureza do serviço prestado em troca, criando simultaneamente um imposto que não obedece à estrutura do imposto sobre as entradas de capital consentido pela Directiva 69/335/CEE;

9ª A jurisprudência prolatada pelo TJCE, constante dos Acórdãos juntos aos presentes autos, aplica-se à liquidação em crise nos presentes autos;

10ª A jurisprudência do TJCE é clara: uma retribuição exigida a um particular cujo montante seja calculado não em função da operação de que é a contrapartida, mas em função da globalidade dos custos de funcionamento e de investimento do serviço encarregado dessa operação, deverá ser considerada uma imposição na acepção da Directiva 69/335/CEE a que se aplica a proibição formulada no respectivo art. 10º;

11ª O limite previsto na Tabela de Emolumentos do Registo Comercial é demasiado elevado para garantir que os emolumentos não excedem o custo do serviço prestado e é um tal excesso, segundo o Tribunal de Justiça, que afasta a qualificação como “direitos com carácter remuneratório” e reconduz as supostas “remunerações” a impostos proibidos pela Directiva;

12ª É apodíctico que não se pode contornar a jurisprudência comunitária, violando-se o direito comunitário, através da fixação de um limite claramente excessivo;

13ª Em todo o caso, o art. 5º da Tabela de Emolumentos do Notariado, enferma do vício de inconstitucionalidade, ofendendo o n.º 2 do art. 103º e a al. i) do n.º 1 do art. 165º da Constituição;

14ª Tal é o que resulta do facto de, por intermédio do art. 5º da Tabela, se estabelecerem receitas que, muito embora apresentem uma conexão com um serviço público individualizável, estão manifestamente desligadas, quanto ao seu montante, da actividade desenvolvida pela Administração;

15ª A desproporção entre o tributo e o serviço é tal que se pode dizer que aquele se desligou completamente deste último, tornando-se, em boa verdade, uma *receita abstracta* - um imposto, sendo certo que a mesma foi estabelecida pelo Governo sem estar habilitado por competente autorização legislativa.

16ª Quando assim se não entenda, sempre terá de conceder-se em que a mesma disposição cria uma receita pública manifestamente desproporcionada com os custos e a natureza do serviço prestado

em troca, com o que quedam violados o princípio da proporcionalidade e o princípio da proibição do excesso (cfr. n.º 2 do art. 266º da Constituição).

Termos em que deve negar-se provimento ao recurso, mantendo-se a douta decisão recorrida com os fundamentos dela constantes, ou, se assim não se entender, deve em todo o caso julgar-se improcedente o recurso com os demais fundamentos alegados na petição inicial”.

1.3. O Ex^{mo} Procurador-Geral-Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que o recurso não merece provimento, por ser conforme à jurisprudência do Tribunal a decisão recorrida.

1.4. O processo tem os vistos dos Ex^{mos} Juizes-Adjuntos.

2. A matéria de facto vem assim fixada:

”a) Em 29/12/98 a impugnante pagou no 21º Cartório Notarial de Lisboa por uma escritura de aumento de capital e alteração parcial do contrato a quantia de esc. 13.506.000\$00 nos termos do artº 5º da Tabela de Emolumentos do Notariado - cfr. fls. 28”.

3.1. Impugnada é, no presente processo, uma liquidação de emolumentos notariais, efectuada nos termos do artigo 5º da Tabela de Emolumentos do Notariado, por ocasião da celebração de escritura pública de aumento de capital e alteração do contrato social da recorrida.

A sentença decidiu no sentido de que tais emolumentos constituem uma imposição na acepção da Directiva 69/335/CEE, do Conselho, de 17 de Julho de 1969 proibida pelo artigo 10º, alínea c), da Directiva, sendo imposição sem carácter remuneratório para efeitos do disposto no artigo 12, nº 1, alínea e), da mesma Directiva, julgando a impugnação procedente, e anulando o acto de liquidação, ditando, ainda, o direito da impugnante a haver ”juros indemnizatórios nos termos do artº 24º do CPT”.

Mas a recorrente Fazenda Pública discorda porque, em seu entender, e embora acate o decidido quanto à invalidade da liquidação, não são devidos os juros indemnizatórios em que a sentença condenou, na falta de prova de ”erro imputável ao serviço”.

A questão que se nos coloca é, pois, a de saber se há erro dos serviços, ao aplicarem a Tabela, de modo a legitimar o pedido de juros indemnizatórios pela recorrida.

Das demais questões, que a recorrida suscita nas suas contra-alegações, não temos que cuidar. A recorrida, além de contrariar o entendimento defendido pela Fazenda Pública, no que aos juros indemnizatórios respeita, reafirma, nas conclusões 6ª a 12ª, que o acto de liquidação em crise viola o artigo 10º da Directiva 69/335/CEE; e, nas conclusões 13ª a 16ª, que há, também, violação de lei constitucional, já porque as normas aplicadas pelo acto são organicamente inconstitucionais, já porque ofendem os princípios da proporcionalidade e da proibição do excesso.

Nada disto importa à economia do recurso. Que o acto impugnado aplicou norma contrária àquele artigo 10º da Directiva referida, disse-o a sentença, por isso que o anulou, e ninguém o controverte, no recurso, pelo que é inútil insistir neste ponto. Sobre a questão da constitucionalidade a sentença, embora abordando o tema, não chegou a afirmar a constitucionalidade da Tabela, apesar de ter concluído que os emolumentos discutidos constituem uma taxa e não um imposto; mas não se impunha que se pronunciasse, expressamente, sobre a matéria, já que a ofensa de norma de direito comunitário bastava à procedência da impugnação. Não há, pois, que apreciar tal questão,

que está fora do objecto do recurso, vindo a sentença atacada, pela via do recurso, só quanto ao que decidiu sobre os juros indemnizatórios.

3.2. Dispunha, a este respeito, o artigo 24º do Código de Processo Tributário:

”1. Haverá direito a juros indemnizatórios a favor do contribuinte quando, em reclamação graciosa ou processo judicial, se determine que houve erro imputável aos serviços. (...) 6. Os juros serão contados desde a data do pagamento do imposto indevido até à data da emissão da respectiva nota de crédito”.

Hodiernamente, rege o artigo 43º da Lei Geral Tributária (LGT):

”1. São devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.”

O artigo 61º do Código de Procedimento e Processo Tributário dispõe que: ”1 - Os juros indemnizatórios serão liquidados e pagos no prazo de 90 dias contados a partir da decisão que reconheceu o respectivo direito (...). 2 - Os juros serão contados desde a data do pagamento do imposto indevido até à data da emissão da respectiva nota de crédito.”

No caso vertente, demonstrado fica, transitada que seja em julgado a decisão anulatória do acto de liquidação efectuado pela Administração, que esta incorreu em erro sobre os pressupostos de direito que lhe é imputável, ao proceder a tal liquidação, pois não foi a contribuinte a dar azo a tal erro. Este erro não implica que haja, da parte de qualquer dos seus agentes, conduta culposa.

É certo que, como diz a recorrente, foi correcta a aplicação que fez da Tabela. Mas a obediência que a Administração deve à lei (vejam-se os artigos 266º, nº 1, da Constituição e 55º da LGT) abrange a de todos os graus hierárquicos, e a de todas as origens, não excluindo, nem as normas constitucionais, nem as que integram a ordem jurídica comunitária, estando-lhe vedada a aplicação de lei ordinária que afronte princípios constitucionais ou regras comunitárias a cuja observância esteja obrigado o Estado Português.

Como assim, o facto de a liquidação ter obedecido às disposições legais da Tabela não exclui a existência de erro de direito, consubstanciado na aplicação de lei que não podia ser aplicada, por contrária ao direito comunitário. Daí que os serviços da Administração tenham incorrido em erro, que apenas a eles é imputável, erro que foi reconhecido pela sentença recorrida, por isso que anulou a liquidação por ele viciada.

Não vale, também, invocar, como faz a recorrente (conclusão 4), que o impugnante tem que formular um pedido de condenação da Fazenda no pagamento de juros indemnizatórios, a fim de esta poder usar do contraditório, e de alegar e provar ter havido erro imputável aos serviços.

O pedido de juros indemnizatórios foi expressamente formulado na petição inicial da impugnação, e a Fazenda Pública, notificada para contestar, teve oportunidade de o fazer. Na mesma peça processual a impugnante alegou o erro imputável aos serviços, ao expor que foi por eles aplicada uma norma contrária ao direito constitucional e ao direito comunitário. Aplicação essa de que foi feita prova, por isso que a liquidação foi pela sentença considerada inválida, e anulada.

Acrescente-se, por último, que sobre esta questão é numerosa e uniforme a jurisprudência deste Tribunal, como revelam os vários acórdãos juntos ao processo.

Daí que sejam devidos os juros peticionados, tal como ditou a sentença recorrida, im procedendo as conclusões das alegações de recurso.

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

Lisboa, 29 de Maio de 2002. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Benjamim Rodrigues* — *Fonseca Limão*.

Acórdão de 29 de Maio de 2002.

Assunto:

Impugnação de normas regulamentares.

Doutrina que dimana da decisão:

O artigo 6º do Regulamento das Taxas e Licenças do Município de Lagos aprovado pela respectiva Assembleia Municipal em 30.VI.1994 e o artigo 9º, n.º 4, da atinente Tabela de Taxas e Licenças enfermam de ilegalidade, por violação do princípio da legalidade em relação ao n.º 2 do artigo 54º do DL n.º 448/91, de 29/XI.

Recurso nº 396/02-30, em que são recorrente o Ministério Público, e recorrida a Câmara Municipal de Lagos e de que foi relator o Ex^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Mendes Pimentel.

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

O Ministério Público recorre da sentença do TT de 1ª Instância de Faro que só em parte atendeu a sua pretensão de declaração de ilegalidade de normas do Regulamento de Taxas e Licenças do Município de Lagos.

Culmina a atinente alegação com as seguintes conclusões:

a) Os regulamentos locais autárquicos, dentro dos limites das normas superiores, só podem incidir sobre matérias ou interesses próprios das autarquias e,

b) São sempre actos legalmente derivados, com referência a uma lei, ou diploma equiparado (art.º 112º, n.º 8, da CRP).

c) Assim, é-lhes vedado tratar de assuntos, já regulados e disciplinados por lei, decreto ou regulamento superior (Governo).

d) Ora, o teor das normas impugnadas - art.º 6º do Regulamento e 9º, n.º 4, da Tabela de Taxas e Licenças do Município de Lagos -, no que respeita a matéria de infracções urbanísticas, com referência a obras executadas sem licença, já se mostrava (como mostra) de-

vidamente regulamentado nos DL n.ºs 448/91 e 445/91, nos arts. 58º, n.º 1, e 54º, n.ºs 1, al. a), e 2, respectivamente,

e) pois ali se diz que as obras de construção civil, designadamente, novos edifícios ou reconstrução e "as operações de loteamento e as obras de urbanização", sem os necessários alvarás de licença, constituem ilícitos contra-ordenacionais, punidos com as coimas ali fixadas.

f) Assim, ao dispor o art.º 6º do Regulamento em apreço sobre o agravamento das taxas devidas, em matéria de infracções urbanísticas, com referência a obras executadas sem licença,

g) e remetendo para o art.º 9º, n.º 4, da sua Tabela de Taxas e Licenças, a fixação dos seus montantes a aplicar,

h) aquelas normas impugnadas pretenderam instituir um regime material não só contrário, mas também diverso do que é estabelecido do que é estabelecido nos arts. 58º, n.º 1, e 54º, n.ºs 1, al. a), e 2, dos DL 448/91 e 445/91,

i) sancionando os comportamentos ali previstos - qualquer obra de construção urbanística sem licença - com agravamento de taxas,

j) em total desrespeito, desconformidade e violação do quadro normativo legal consignado naqueles Decretos-Lei.

l) Portanto, as normas regulamentares impugnadas violam o princípio da legalidade, por clara afronta ao disposto nos arts. 112º, n.º 8, 241º e 266º, n.º 2, da CRP e 3º, n.º 1, do CPA, e DL n.ºs 448/91 e 445/91, concretamente, os seus arts. 58º, n.º 1, e 54º, n.ºs 1, al. a), e 2,

m) pelo que a sentença recorrida deve ser revogada e substituída por outra que acolha e decida pela ilegalidade daquelas normas impugnadas, por violação do princípio da legalidade, e não por violação do princípio da proporcionalidade como fez.

n) Porém, e mesmo que assim venha a ser entendido, a sentença a quo padece da nulidade prevista na al. c) do n.º 1 do art.º 668º do CPC, por os seus fundamentos estarem em oposição com a decisão.

o) É que a sentença recorrida entendeu e concluiu que os arts. 6º e 9º, n.º 4, do Regulamento e sua Tabela de Taxas e Licenças violam o princípio da proporcionalidade (arts. 266º, n.º 2, da CRP e 5º, n.º 2, do CPA).

p) Por não haver inteira coincidência entre o regime material ali contido e o constante dos arts. 58º, n.º 1, do DL 448/91, e 54º, n.º 1, al. a), do DL 445/91, "sendo mais vasto o âmbito do referido art.º 6º do regulamento".

q) Assim, ao declarar (e bem) a ilegalidade do art.º 9º, n.º 4, da Tabela de Taxas e Licenças,

r) a sentença recorrida devia declarar, igualmente, ilegal o art.º 6º do Regulamento, este na parte não coincidente com o disposto nos arts. 58º, n.º 1, do DL 448/91, e 54º, n.º 1, al. a), do DL 445/91,

s) precisamente porque excede o âmbito do preceituado nos normativos legais daqueles Decretos-Lei,

t) e porque só desse modo a sua ilegalidade ficava contemplada pela sentença.

u) Porém, a sentença a quo apenas declarou ilegal aquele art.º 6º do Regulamento, mas na parte coincidente com as disposições dos DL referidos,

v) quando todo o raciocínio lógico e a construção fundada da sentença apontava para um resultado diferente e distinto do expresso na decisão recorrida,

w) pelo que a sentença é nula, por o sentido da sua fundamentação ser oposto ao do caminho seguido e expresso na decisão (artigo 668º, n.º 1, al. c), do CPC).

x) Deste modo, a sentença a quo deve ser revogada e substituída por outra que declare igualmente ilegal o art.º 6º do Regulamento, na parte em que não coincide com o disposto nos arts. 58º, n.º 1, do DL 448/91 e 54º, n.º 1, al. a), do DL 445/91.

Não houve contra-alegação.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

Importa, desde logo, debruçarmo-nos sobre a arguição de nulidade da sentença vertida nas conclusões n) a w), inclusive.

Aí, o Rct. afirma que a sentença recorrida padece da nulidade prevista na alínea c) do n.º 1 do artigo 668º do CPC, visto que os seus fundamentos estão em oposição com a decisão.

Como bem se nota no acórdão desta Secção tirado no recurso n.º 24 715, em 17 de Maio do ano transacto, "em sede de recurso jurisdicional, o conhecimento das nulidades da sentença, implicando o seu desaparecimento, por vício formal, antecede a apreciação dos vícios substanciais. Destes só há que conhecer depois de verificada a regularidade formal da sentença, pois a sua eventual nulidade, por vício de forma, torna-a incapaz de suportar qualquer decisão substancial, que forçosamente cai, independentemente do seu mérito." Pois bem, segundo o estatuído no sobredito normativo, *é nula a sentença quando os fundamentos estejam em oposição com a decisão.*

Também o CPPT prevê expressamente tal nulidade no n.º 1 do seu artigo 125º.

Vejamos a sentença *sub judicio*.

O mo Juiz a quo considerou ilegal, por violação do princípio da proporcionalidade, "o artº 9º, n.º 4, da referida tabela e, ainda, o art.º 6º do dito regulamento na parte coincidente com a previsão contra-ordenacional prevista no artigo 58º, n.º 1, do Dec-Lei 448/91, de 29/11, e no artigo 54º, n.º 1, al. a), do Dec-Lei 445/91, de 20/11".

É que, em seu juízo, "é desproporcional para os comportamentos em causa serem simultaneamente sancionados por (sic) coimas e taxas agravadas".

Em coerência, declarou "ilegal o n.º 4 do artº 9º da tabela e o artº 6º do Regulamento das Taxas e Licenças do Município de Lagos, este na parte em que coincide com o disposto nos arts. 58º, n.º 1, do Dec.-Lei 448/91, de 29/11, e 54º, n.º 1, al. a), do Dec.-Lei 445/91, de 20/11."

Como assim, não há qualquer vício lógico entre os fundamentos e a decisão, como se afigura ao douto Recorrente, que labora no erro de considerar que "a sentença recorrida entendeu e concluiu que os arts. 6º e 9º, n.º 4, do Regulamento e sua Tabela de Taxas e Licenças violam o princípio da proporcionalidade (arts. 266º, n.º 2, da CRP e 5º, n.º 2, do CPA), por não haver inteira coincidência entre o regime material ali contido e o constante dos arts. 58º, n.º 1, do DL 448/91, e 54º, n.º 1, al. a), do DL 445/91, "sendo mais vasto o âmbito do referido art.º 6º do regulamento".

Vimos que não foi por este motivo que o Mmo Juiz a quo julgou postergado nas normas regulamentares em referência o princípio da proporcionalidade.

Em seguimento de tudo o exposto, improcedem as conclusões n) a w), inclusive, não enfermado a sentença recorrida do alegado vício formal.

Debrucemo-nos, agora, sobre a questão de fundo, que é a de saber se as sobreditas normas regulamentares enfermam de ilegalidade, por violação do princípio da legalidade, contido nos artigos 242º e 266º, n.º 2, da CRP (versão da Lei n.º 1/92) - a que correspondem os artigos 241º e 266º, n.º 2, na versão da Lei Constitucional n.º 1/97, de 20.IX - e consagrado no artº 3º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo, nas suas vertentes de prevalência e precedência da lei (conhecimento amplo, pleno, por motivo, naturalmente, de estar em causa evidente relevante interesse público - vide, artigos 110º, al. c), 67º e 65º, n.º 1, da LPTA).

É do seguinte teor o artigo 6º do falado Regulamento:

Sempre que o pedido de renovação de licenças, registos ou outros actos seja efectuado fora dos prazos fixados nos respectivos regulamentos municipais ou sempre que qualquer acto seja praticado sem licença, as taxas devidas sofrerão os agravamentos constantes dos respectivos capítulos da tabela, não havendo lugar ao pagamento de multa ou coima, salvo se a transgressão tiver sido autuada ou objecto de processo de contra-ordenação.

E no n.º 4 do artigo 9º da Tabela de Taxas e Licenças se dispõe que:

Quando a obra tenha sido ou seja executada sem licença, as taxas a aplicar para a respectiva legalização são elevadas ao quintuplo do valor das taxas normais; salvo se o projecto tiver entrado na Câmara e estiver em condições de ser aprovado, caso em que o agravamento será reduzido ao triplo.

Tal Regulamento foi aprovado pela Assembleia Municipal de Lagos, em sessão de 30.VI.94 (2ª reunião - 07.VII.94) e entrou em vigor no dia 1 de Agosto de 1994.

E, na verdade, segundo o artigo 39º, n.º 2, alíneas a) e l), do DL n.º 100/84, de 29.III - diploma então vigente - compete a tal assembleia, além do mais, aprovar regulamentos e estabelecer, nos termos da lei, taxas municipais e fixar os respectivos quantitativos. Aqui, pois, ao tempo, a norma geral de habilitação regulamentar autárquica, hoje constante do artigo 2º da L.A.L. (Lei n.º 169/99, de 18.IX)

Por seu lado, a Câmara Municipal tem, entre outras atribuições, a de conceder licenças para construção e para habitação, em conformidade com a aprovação dos respectivos projectos, nos termos da lei - artigo 51º, n.º 2, alíneas e) e f), do sobredito decreto-lei.

Pela concessão de tais licenças, há lugar ao pagamento de taxas - alínea b) do artigo 11º da Lei n.º 1/87, de 06.I; arts. 32º, n.º 1, do DL n.º 448/91, de 29.XI, e 68º, n.º 1, do DL n.º 445/91, de 20.XI, redacção do DL n.º 250/94, de 15.X.

As operações de loteamento e as obras de urbanização realizadas sem o necessário alvará são puníveis como contra-ordenações, nos termos do artigo 58º, n.º 1, do DL n.º 448/91, de 29/XI.

E no n.º 1, alínea a), do artigo 54º deste mesmo diploma se prescreve que "a execução de obras de construção civil, designadamente, novos edifícios ou reconstrução, ampliação, alteração, reparação ou demolição de edifícios efectuados sem alvará de licença de construção são contra-ordenações, puníveis nos termos do seu n.º 2.

Isto assente, é de realçar que, ao dispor, em sede de infracções urbanísticas, sobre agravamento das taxas devidas, o artigo 6º do falado regulamento municipal violou, efectivamente, o princípio da legalidade, que tem de enformar toda a actividade da Administração, por força do preceituado no n.º 2 do artigo 266º da Constituição e no artigo 3º do Código do Procedimento Administrativo.

Desde logo, na verdade, ao cominar para a falta de licença uma nova sanção - agravamento, acentuado, das taxas devidas - para além da coima prevista no n.º 2 do artigo 54º do DL n.º 448/91. E que o autor do dito Regulamento quis atribuir a tal agravamento natureza sancionatória evidencia-o o facto de, ante ele, dispensar, se não instaurado processo de transgressão ou de contra-ordenação, o pagamento de multa ou coima.

Depois, dispensando o pagamento da multa ou coima atinentes se a transgressão não tiver sido auçada ou objecto de processo de contra-ordenação, em contrário do prescrito na sobredita alínea a) do n.º 1 do convocado artigo 54º.

Bem se vê, pois, que o regulamento municipal em referência não, foi no ponto, editado *nos termos da lei*, por isso que afrontou o estatuído na matéria por decreto-lei, diploma preeminente. Nele olvidou, portanto, a Assembleia Municipal que o poder regulamentar próprio das autarquias locais tem de ser exercido *nos limites da Constituição e das leis* - artigo 241º da CRP.

O regulamento só pode estatuir na medida em que à lei lho consinta: dentro dos limites por ela marcados, ou para execução das suas normas, ou sobre as matérias por ela abandonadas.

Ora, *in casu*, respeitado não foi, como evidenciado supra, o "limite negativo das normas superiores" (Professores Gomes Canotilho e Vital Moreira, *CRP Anotada*, 3ª edição, p. 895, anotação III).

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, revogando-se a sentença recorrida e declarando-se a ilegalidade das normas impugnadas, o artigo 6º do Regulamento de Taxas e Licenças do Município de Lagos aprovado pela respectiva Assembleia Municipal em sessão de 30.VI.94 e o artigo 9º, n.º 4, da respectiva Tabela.

Oportunamente, cumpra-se o disposto no artigo 58º da LPTA, ex vi seus artigos 65º, n.º 2, e 67º, *in fine*.

Não é devida tributação.

Lisboa, 29 de Maio de 2002. — *Mendes Pimentel* (relator) — *Vitor Meira* — *Baeta de Queiroz*.

Acórdão de 29 de Maio de 2002.

Assunto:

Juros indemnizatórios.

Doutrina que dimana da decisão:

Ocorre erro imputável aos serviços, passível de pagamento de juros indemnizatórios, se a quantia liquidada o foi em desconformidade com a lei constitucional.

Recurso n.º 452/02. Recorrente: ACRO, SGPS, S.A.; Recorrida: Fazendo Pública; Relator: Ex.ºm Juiz Cons.º Dr. Vitor Meira.

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

"ACRO, SGPS, S.A." impugnou no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Braga a liquidação de emolumentos do registo comercial

que lhe foi debitada, correspondente a "acrécimo de emolumento sobre actos de valor determinado", por ocasião da inscrição no registo comercial de um aumento de capital e de uma alteração aos seus estatutos.

Por sentença do M.ºm Juiz daquele Tribunal foi a impugnação julgada parcialmente procedente, anulando-se a liquidação e julgando-se improcedente o pedido de juros deduzido.

Inconformada com a decisão recorreu a impugnante para este Supremo Tribunal Administrativo, pedindo a sua revogação, formulando as seguintes conclusões:

1ª A procedência da impugnação apresentada obriga a Administração não só à devolução da quantia com que se locupletou mas também ao pagamento dos juros previstos na lei à recorrente, de acordo com o preceituado no art. 43º da L.G.T. e no art. 61º do C.P.P.T.;

2ª O art. 43º da L.G.T. e o art. 61º do C.P.P.T. consagram um regime especial para a efectivação da responsabilidade extracontratual do Estado prevista no art. 22º da Constituição da República;

3ª O legislador ao prever este regime especial nas leis tributárias não pretendeu apenas a devolução do que for ilegalmente cobrado pela Administração, mas o ressarcimento dos danos resultantes da não utilização pelo contribuinte de uma determinada quantia, durante o tempo em que o Estado a manteve ilicitamente em seu poder;

4ª Esta norma visa facilitar o efectivo ressarcimento do contribuinte, impondo apenas que se verifique que houve erro imputável aos serviços para haver lugar ao pagamento de juros;

5ª O erro imputável aos serviços que efectuaram a liquidação de emolumentos ficou demonstrado pela anulação do acto impugnado, na sequência da procedência da impugnação judicial apresentada pela recorrida.

6ª A dita sentença recorrida, ao julgar improcedente o pedido de juros legalmente formulado, violou, pois, por errada interpretação e aplicação o art. 22º da Constituição da República e os arts. 43º da L.G.T. e 61º do C.P.P.T.

Não houve contra-alegações, tendo o M.ºm Juiz sustentado o decidido.

Pelo Exmo. Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal Administrativo foi emitido parecer no sentido do provimento do recurso.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

A sentença recorrida deu como provados os seguintes factos:

1. A liquidação data de 30.03.2000, e foi feita pela Conservatória do Registo Comercial de Vila Nova de Famalicão, tendo a impugnante, nessa data, pago o respectivo valor, acima indicado;

2. Antes de deduzir esta impugnação, a impugnante não recorreu hierarquicamente da liquidação;

3. A liquidação corresponde a "acrécimo de emolumento sobre actos de valor determinado", e refere-se à inscrição, no registo comercial, pela impugnante, de um aumento de capital de 740 000\$00 para 2 606 266 000\$00, e de uma outra alteração aos seus estatutos.

Assentes tais factos aprecie o recurso.

A única questão que vem suscitada no presente recurso refere-se à condenação em juros indemnizatórios que a impugnante pediu na sua petição e que a sentença considerou não serem devidos. Vamos

pois transcrever o que quanto ao assunto escrevemos no acórdão 26612, de 24.1.2002:

«Vejamos agora se a mesma razão lhe assiste quanto aos juros indemnizatórios. Prescreve o artigo 43º, nº1, da Lei Geral Tributária que "são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido". Conforme este Supremo Tribunal Administrativo já decidiu, no acórdão nº 22791, de 15 de Novembro de 2000, "anulado judicialmente o acto de liquidação, fica demonstrado o erro dos serviços ao proceder a ele, sendo devidos juros indemnizatórios a favor do impugnante que pagou a quantia liquidada".

No caso vertente a impugnante pediu na sua petição o pagamento de juros e a sentença recorrida não condenou em tal pagamento. Tendo sido liquidados emolumentos superiores aos legalmente devidos, em desconformidade com o direito comunitário, terá de considerar-se a ocorrência de erro imputável aos serviços, com a consequente obrigação de pagamento de juros indemnizatórios.»

Tal questão aliás tem sido abundante, expressa e reiteradamente apreciada e decidida em numerosos acórdãos deste Supremo Tribunal Administrativo, de que se citam, a título meramente exemplificativo os seguintes: 26487, de 12.2.01, 26328, de 28.11.01, 26415, de 21.11.01, e 26688, de 16.1.02, não se justificando por isso mais detalhadas considerações.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência neste Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, revogando a sentença recorrida na parte em que julgou improcedente o pedido de juros indemnizatórios que são devidos desde a data do pagamento dos emolumentos, segmento em que se julga procedente a impugnação, mantendo-se no restante.

Sem custas.

Lisboa, 29 de Maio de 2002. — *Vitor Meira* (Relator) — *Baeta de Queiroz* — *Benjamim Rodrigues*.

Acórdão de 22 de Maio de 2002.

Assunto:

Recurso per saltum para o STA. Competência. Matéria de facto.

Doutrina que dimana da decisão:

Afirmando o recorrente, nas conclusões das suas alegações de recurso para o Supremo Tribunal Administrativo (STA), factos que o tribunal tributário de 1ª instância não considerou provados, fazendo assentar neles a sua pretensão, o recurso interposto da decisão deste Tribunal não tem exclusivo fundamento em matéria de direito, pelo que competente para o apreciar não é o STA, mas o Tribunal Central Administrativo.

Recurso nº 452/02. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrida: Modelo Continente SGPS, S.A.; Relator: Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Baeta de Queiroz.

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

1.1. A **FAZENDA PÚBLICA** recorre da sentença do M.^{mo} Juiz da 1ª Secção do 1º Juízo do Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto que julgou procedente a impugnação da liquidação de emolumentos do registo comercial deduzida por **MODELO CONTINENTE SGPS, S.A.**, com sede na Senhora da Hora, Matosinhos.

Formula as seguintes conclusões:

”1.

A **tributação** sindicada nos presentes autos **não foi efectuada em função do capital social**, como havia sido nas situações apreciadas pelo Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias, **mas em função do valor da emissão de obrigações**.

2.

À liquidação posta em crise nos presentes autos não é aplicável a Directiva 69/335/CEE, relativa a reuniões de capitais por na mesma não se subsumir uma emissão de obrigações, mormente as alíneas c) e d) do n.º 2 do seu artigo 4º.

3.

A Tabela de Emolumentos do Registo Comercial, aprovada pela Portaria n.º 996/98, de 25/11, não sofre de qualquer inconstitucionalidade orgânica ou de violação dos princípios da legalidade, da proporcionalidade e da proibição dos excessos.

SEM PRESCINDIR,

4.

Inexistindo no processo quaisquer indícios da existência de erro imputável ao serviço - foi aplicada correctamente a Tabela de Emolumentos do Registo Comercial -, inexistente qualquer obrigação de indemnizar.

5.

Não deve por isso haver qualquer condenação da entidade liquidadora no pagamento de juros indemnizatórios à impugnante com fundamento na mera anulação da liquidação, uma vez que o erro de interpretação "in casu", melhor se dirá, de cumprimento do estritamente estabelecido nos artigo 1º, n.º 3, 13º, n.º 1, e 23º, alínea c), da Tabela de Emolumentos do Registo Comercial, aprovada pela Portaria n.º 996/98, de 25/11, não consubstancia de *per si* qualquer erro imputável aos serviços.

6.

A douda sentença recorrida violou os artigos 1º, n.º 3, 13º, n.º 1 e 23º, alínea c), da Tabela de Emolumentos do Registo Comercial, aprovada pela Portaria n.º 996/98, de 25/11, a Directiva 69/335/CEE,

designadamente os artigos 4º, n.º 2, alínea c) e d), 10º, alínea c), e 12º, n.º 1, alínea e), o artigo 24º do CPT e o artigo 43º da LGT.

1.2. A recorrida contra-alega, concluindo deste modo:

1ª

O art. 11º, al. b), da Directiva 69/335/CEE impede que os Estados-membros submetam a uma qualquer imposição, seja sob que forma for, os empréstimos, incluindo os estatais, contraídos sob a forma de emissão de obrigações ou outros títulos negociáveis;

2ª

A aplicação do art. 1º, n.º 3, da Tabela de Emolumentos do Registo Comercial à presente situação viola o direito comunitário, nomeadamente o disposto na Directiva 69/335/CEE;

3ª

Tal como foi interpretado pelo TJCE, deve entender-se que não podem legitimar-se ao abrigo do art. 12º, n.º 1, al. e), da Directiva 69/335/CEE, direitos desprovidos de toda a ligação com o custo do serviço particular ou cujo montante seja calculado não em função do custo da operação de que seja contrapartida, mas em função dos custos globais de funcionamento e de investimento do serviço encarregado da dita operação;

4ª

É apodíctico que o art. 1º, n.º 3, da Tabela de Emolumentos do Registo Comercial cria uma receita pública manifestamente desproporcionada com os custos e a natureza do serviço prestado em troca, criando simultaneamente um imposto que não obedece à estrutura do imposto consentido pela Directiva 69/335/CEE;

5ª

A jurisprudência prolatada pelo TJCE, constante dos Acórdãos juntos aos presentes autos, aplica-se à liquidação em crise nos presentes autos;

6ª A jurisprudência do TJCE é clara: uma retribuição exigida a um particular cujo montante seja calculado não em função da operação de que é a contrapartida, mas em função da globalidade dos custos de funcionamento e de investimento do serviço encarregado dessa operação, deverá ser considerada uma imposição proibida pela Directiva 69/335/CEE;

7ª

A protecção dos objectivos da Directiva exige que as reuniões de capitais não possam ser tributadas (salvo, obviamente, na medida consentida pela Directiva) tanto no momento em que ocorrem, como posteriormente, a propósito de serviços os mais diversos, usados como pretexto da cobrança de impostos, disfarçados de direitos de carácter remuneratório.

8ª

Ora esse será o caso de todas as vezes em que, em contrapartida de um serviço público, o Estado cobra uma remuneração cujo mon-

tante varia em função de uma cifra que em nada contende com os custos da operação (ou em toda a medida em que não contenda);

9ª

Em todo o caso, o art. 1º, n.º 3, da Tabela de Emolumentos do Registo Comercial, enferma do vício de inconstitucionalidade, ofendendo o n.º 2 do art. 103º e a al. i) do n.º 1 do art. 165º da Constituição;

10ª

Tal é o que resulta do facto de, por intermédio do art. 1º, n.º 3, da Tabela, se estabelecerem receitas que, muito embora apresentem uma conexão com um serviço público individualizável, estão manifestamente desligadas, quanto ao seu montante, da actividade desenvolvida pela Administração;

11ª

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

12ª

Quando assim se não entenda, sempre terá de conceder-se em que a mesma disposição cria uma receita pública manifestamente desproporcionada com os custos e a natureza do serviço prestado em troca, com o que quedam violados o princípio da proporcionalidade e o princípio da proibição do excesso (cfr. n.º 2 do art. 266º da Constituição).

13ª

O erro imputável aos serviços que efectuaram a liquidação de emolumentos ficou demonstrado pela procedência da impugnação judicial apresentada pela recorrida.

14ª

A procedência da impugnação apresentada pela MODELO obriga a Administração não só à devolução da quantia com que se locupletou mas também ao pagamento dos juros previstos na lei ao contribuinte, de acordo com o preceituado no art. 43º da L.G.T. e no art. 61º do C.P.P.T.;

15ª

O art. 43º da L.G.T. e o art. 61º do C.P.P.T. consagram um regime especial para a efectivação da responsabilidade extracontratual do Estado prevista no art. 22º da Constituição da República;

16ª

O legislador ao prever este regime especial nas leis tributárias não pretendeu apenas a devolução do que for ilegalmente cobrado pela Administração, mas o ressarcimento dos danos resultantes da não

utilização pelo particular de uma determinada quantia, durante o tempo em que o Estado a manteve ilicitamente em seu poder;

17^a

Esta norma visa facilitar o efectivo ressarcimento do particular, impondo apenas que se verifique que houve erro imputável aos serviços para haver lugar ao pagamento de juros;

18^a

O erro imputável aos serviços que efectuaram a liquidação de emolumentos ficou demonstrado pela procedência da impugnação judicial apresentada pela recorrida.

Termos em que deve negar-se provimento ao recurso, mantendo-se a douda decisão recorrida com os fundamentos dela constantes, ou, se assim não se entender, deve em todo o caso julgar-se improcedente o recurso com os demais fundamentos alegados na petição inicial.

Caso se entenda que a mencionada definição de "direitos com carácter remuneratório" não é aplicável nos presentes autos, então deverá, nos termos do disposto no art. 234^o do Tratado de Roma, suspender-se a instância e formular-se a seguinte questão prejudicial ao TJCE:

É admissível, à face da al. b) do art. 11^o e da al. e) do art. 12^o da Directiva 69/335/CEE, que o montante dos emolumentos devidos pela inscrição na conservatória do registo comercial de uma emissão de obrigações aumente directamente na proporção do valor do empréstimo obrigacionista, tal como se encontra previsto na actual Tabela de Emolumentos do Registo Comercial?"

1.3. A Ex.^{ma} Procuradora-Geral-Adjunta junto deste Tribunal é de parecer que o recurso não versa, exclusivamente, matéria de direito, perante o que vem alegado na primeira das conclusões da recorrente, pelo que este não será, em razão da hierarquia, o Tribunal competente para o apreciar.

1.4. Notificada deste parecer, a recorrente admite que é como nele se expande, pelo que desde logo requer a remessa do processo ao Tribunal Central Administrativo.

1.5. O processo tem os vistos dos Ex.^{mos} Juízes-Adjuntos.

2. Vêm fixados os seguintes factos:

"Em 24/8/99 a impugnante pagou na Conservatória do Registo Comercial do Porto pela inscrição de uma alteração do contrato social a quantia de esc. 15.000.000\$00, sendo 3.500\$00 referentes ao art^o 1^o n^o 2 e esc. 14.996.500\$00 ao art^o 1^o n^o 3, ambos da Tabela de Emolumentos do Registo Comercial - cfr. fls. 11 e 291, 292".

3. Importa, prioritariamente, que nos certifiquemos de ser este o Tribunal competente para conhecer do recurso jurisdicional interposto pela Fazenda Pública.

A incompetência deste Tribunal, em razão da hierarquia, para o apreciar, é sustentada pelo Ministério Público, com fundamento em o recurso se não limitar a matéria de direito, já que, na primeira das suas conclusões, que limitam o âmbito e objecto, a recorrente afirmar um facto não considerado pela sentença recorrida. Ocorre isso, no parecer da Ilustre Procuradora-Geral-Adjunta, quando a recorrente afirma: "A tributação sindicada nos presentes autos não foi efectuada em função do capital social, como havia sido nas situações

apreciadas pelo Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias, mas em função do valor da emissão de obrigações."

Na verdade, é como pretende a Ex.^{ma} Procuradora-Geral Adjunta.

A sentença fixou que "a impugnante pagou na Conservatória do Registo Comercial do Porto pela inscrição de uma alteração do contrato social" uma quantia em que se refere ao artigo 1^o, n.ºs 2 e 3, da Tabela de Emolumentos do Registo Comercial.

A recorrente evidencia, com o que verteu naquelas transcritas conclusões, a sua inconformidade com o julgamento sobre a factualidade feito pela instância, ao alegar um facto diferente do por ela não fixado: que "a tributação sindicada nos presentes autos não foi efectuada em função do capital social (...), mas em função do valor da emissão de obrigações".

E daí a crítica que faz à decisão final impugnada: porque o caso não era idêntico aos apreciados pelo Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias, a doutrina dos seus acórdãos não era aqui aplicável, devendo ser outra a decisão do Tribunal recorrido.

Nestes termos, o recurso não versa, exclusivamente, matéria de direito, e este não é, em razão da hierarquia, o Tribunal competente para o apreciar, face ao estabelecido no artigo 32^o, n^o 1, alínea b), e 41^o, n^o 1, alínea a), do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais.

Na verdade, para estabelecer a competência do Tribunal, tudo o que importa é saber se vêm alegados factos diferentes dos fixados pela 1^a instância, ou por contrários, ou por omissos. Afirmados esses factos, para concluir pela incompetência deste Tribunal não importa a sua relevância, ou dos juízos valorativos sobre eles construídos. Basta que as conclusões das alegações de recurso incluam matéria de facto não coincidente com a fixada na decisão recorrida para que o recurso não verse, exclusivamente, matéria de direito. E, não incidindo, unicamente, sobre matéria de direito, não é este Tribunal, mas o Tribunal Central Administrativo, o competente para apreciar o recurso, face às invocadas disposições legais.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juízes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo, em julgar o Tribunal incompetente, em razão da hierarquia, para apreciar o recurso, por competente ser a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, para onde será remetido o processo, logo que transitado o presente acórdão, conforme antecipadamente requereu a recorrente.

Sem custas.

Lisboa, 29 de Maio de 2002. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Benjamim Rodrigues* — *Fonseca Limão*.

Acórdão de 29 de Maio de 2002.

Assunto:

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

Doutrina que dimana da decisão:

Inserido nas conclusões de alegação. de recurso de decisão da 1ª Instância para o STA facto que não consta do quadro factual desenhado pelo tribunal a quo, não versa aquele, exclusivamente, matéria de direito, por isso que, para o seu conhecimento, falece a Secção de Contencioso Tributário do mesmo Supremo competência hierárquica, cuja assiste à Secção homónima do TCA.

Recurso nº 470/02-30. Recorrente: Arlindo Martins dos Anjos Henriques; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exmo. Juiz Conselheiro Dr. Mendes Pimentel.

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

Arlindo Martins dos Anjos Henriques, casado, residente em Variante - Romariz - Santa Maria da Feira, deduziu a presente impugnação judicial contra liquidação adicional de IVA relativo ao ano de 1994, no valor de 160.000\$00.

O TT de 1ª Instância de Aveiro proclamou a caducidade do direito de impugnar, por isso que absolveu a FP do pedido.

Inconformado, vem até nós o impugnante, culminando a sua alegação de recurso com as seguintes conclusões:

A) A impugnação apresentada foi-o dentro do prazo legal e previsto, contado segundo o disposto no art.º 22º do CPT.

B) Sem prescindir, nos termos do art. 22º do CPT, foi atempadamente que o Rct. deduziu a impugnação.

C) Nos termos de tal artigo, o prazo para impugnar começa a correr a partir do momento em que é pedida a certidão, que o Rct. não sabia que ia ser indeferida.

D) O artigo 22º do CPT tão-pouco faz depender aquele prazo do deferimento ou indeferimento do pedido de certidão.

E) Tanto bastará para concluir pela má-fé da AF ao alegar a intempestividade da impugnação.

F) Mais, fazendo crer que fez uma notificação para cada processo, o que não aconteceu, nem tão-pouco a AF deixou provado.

G) Nada existe junto dos autos que demonstre a notificação do Rct. da fundamentação e decisão da AF.

H) Tal apenas consta de alegação da mesma administração.

I) É falso que a AF tenha notificado o Rct. da fundamentação e decisão que suporta os presentes autos.

J) Antes, pelo contrário, tudo fizeram à pressa para que o processo não prescrevesse - o que é meritório; mas a verdade é que não fizeram a notificação que dizem ter efectuado.

L) Por isso, foi requerida a certidão que foi, com falso fundamento, indeferida.

M) O entendimento que, uma vez indeferido o pedido de certidão, o prazo deixa de ser contado nos termos do art.º 22º do CPT não tem qualquer suporte jurisprudencial, doutrinal nem legal.

N) Sem embargo, recorrida decisão baseia-se nessa intempestividade, seguindo o parecer da AF, assim ficando por apreciar o mérito da impugnação.

O) Rigorosamente, os autos documentam à saciedade que não foi intempestiva a deduzida impugnação, tanto mais quanto é certo ter

sido apresentada dentro do prazo contado a partir do pedido de emissão de certidão fundamentadora do acto.

P) O preconceito da AF de que todo o pedido de certidão é manobra dilatória para obter prazo não tem aqui fundamentação e terá induzido o Tribunal recorrido em erro.

Q) Tanto mais quanto é certo que se partiu da conclusão para as premissas.

Não houve contra-alegação.

A distinta PGA entende que o recurso não versa apenas matéria de direito, por isso que não é este STA competente para dele conhecer, antes o TCA.

Levado, na íntegra, o douto parecer do Ministério Público ao conhecimento das partes, nenhuma se pronunciou a respeito.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

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

Logra, efectivamente, prioridade de conhecimento, sendo que a sua eventual procedência prejudicará o de qualquer outra questão - artigos 3º da LPTA, 16º do CPPT e 101º e segs. do CPC.

Expostas que se mostram já as conclusões da alegação da recorrente - onde se fixa o âmbito e o objecto do recurso (sem prejuízo, naturalmente, do estatuído no artigo 684ºA do CPC) - importa, agora, consignar a factualidade que a instância considerou provada, sendo que do cotejo de ambas as materialidades brotará a resolução da questão de que, ora, nos ocupamos.

Em sede factual, temos na sentença recorrida o seguinte:

1. O impugnante, em 25.VIII.1998, solicitou aos serviços do imposto sobre o valor acrescentado que, ao abrigo do disposto no artigo 22º do CPT, lhe fosse facultada a fundamentação integral da liquidação oficiosa de IVA n.º 98060241, de que tomara conhecimento por via postal, através do documento de cobrança modelo A que lhe dera conta de ter de pagar a quantia de 160?000\$00, montante liquidado na sequência de inspecção à contabilidade do Clube Arrifanense;

2. Tal pedido foi indeferido por despacho de 03XI.1998, com fundamento em ter o impugnante sido notificado, em 29.V.1998, dos fundamentos da referida liquidação, com cópia do relatório da Inspeção Tributária que o fundamenta, tendo o impugnante sido notificado desse despacho em 04.XI.1998;

3. O processo de impugnação teve início em 31.XII.1998.

Exposto o quadro factual desenhado pelo tribunal a quo, cabe reafirmar que, efectivamente, ele não nos revela que "o Rct. não sabia que a emissão da requerida certidão ia ser indeferida" - conclusão C), *in fine*. Por outro lado, nas conclusões G), I) e J), o Rct. afirma não ter sido notificado da fundamentação e decisão da Administração Fiscal, o que abertamente contraria o a respeito proclamado na sentença recorrida: ... *o impugnante foi notificado da liquidação impugnada e em 29 de Maio de 1998 foram-lhe facultados todos os elementos que fundamentaram essa liquidação.*

Destarte, a matéria de facto não se nos apresenta consolidada, situação que reclama a intervenção do Tribunal Central Administrativo - Secção de Contencioso Tributário, de competência generalizada, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 41º do ETAF.

É que a competência deste STA para apreciação dos recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários de 1ª instância se cinge a matéria de direito, segundo o estatuído nos artigos 21º, n.º 4, e

32º, n.º 1, al. b), do ETAF e 280º, n.º 1, do CPPT (correspondente ao artigo 167º do CPT).

E, como desde há muito este Supremo vem entendendo, para a determinação da competência hierárquica à face do preceituado em tais artigos 32º, n.º 1, al. b), e 280º, n.º 1, o que é relevante é que o recorrente, na alegação de recurso e respectivas conclusões, suscite qualquer questão de facto ou invoque, como suporte da sua pretensão, factos que não foram dados como provados na decisão recorrida.

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

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

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

Temos, pois, que tanto constitui fundamento de facto do recurso a questão sobre a verificação de factos dados como provados, ou não, na decisão recorrida, quanto a afirmação de factos que a fixação probatória omite e cuja atendibilidade ou relevo no julgamento do recurso são indiferentes para efeitos de determinação da competência hierárquica, que, como sublinhado no acórdão desta Secção de 4.V.1994, rec. 17 463, se afere pelo *quid disputatum*, que não pelo *quid decisum*.

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

E, na mesma linha de pensamento, prescreve a alínea a) do n.º 1 do artigo 41º de tal diploma que "compete à Secção de Contencioso Tributário (do TCA) conhecer dos recursos de decisões dos tribunais tributários de 1ª instância, salvo o disposto na alínea b) do n.º 1 do artigo 32º." Articuladamente, diz-nos o artigo 280º, n.º 1, do CPPT que "das decisões dos tribunais tributários de 1ª instância cabe recurso ... a interpor ... para o Tribunal Central Administrativo, salvo quando a matéria for exclusivamente de direito, caso em que cabe recurso ... para a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo."

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

Termos em que, julgando-se procedente a questão prévia em apreço, se acorda declarar esta Secção do STA incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer deste recurso jurisdicional, competência que assiste a queloutro Tribunal Superior.

Custas pelo recorrente, com € 75 de taxa de justiça e 40% de procuradoria.

Lisboa, 29 de Maio de 2002. — *Mendes Pimentel* (relator) — *Vitor Meira* — *Baeta de Queiroz*.

Acórdão de 29 de Maio de 2002.

Assunto:

Emolumentos Notariais. Portaria 996/98 de 22.05. Procedência da impugnação judicial. Juros Indemnizatórios - arts. 43º, n.º 1, da LGT, 61º do CPPT e 24º do CPT.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Os juros indemnizatórios previstos no art.º 43º da LGT e 61º do CPPT (a que correspondia o art.º 24º do CPT) são devidos sempre que possa afirmar-se, como no caso sub judicibus, que ocorreu erro imputável aos serviços demonstrado, desde logo, pela procedência de reclamação graciosa ou impugnação judicial da correspondente liquidação.*
- 2 — *A imputabilidade do erro relevante aos serviços, para o questionado efeito, é ainda independente da eventual necessidade de demonstração de culpa de qualquer dos seus funcionários na elaboração da liquidação inquinada por erro de direito.*

Recurso n.º 494/02-30, em que são recorrente F. Pimenta SGPS, SA e recorrida a Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Juiz Cons.º Dr. Alfredo Madureira.

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

Inconformada agora com a aliás doutra sentença do TT de 1.ª Instância do braga, que lhe julgou apenas parcialmente procedente a impugnação judicial que deduzira contra liquidação de emolumentos do registo comercial no montante de 5.610.798\$00 e improcedente quanto aos também oportunamente reclamados juros indemnizatórios, dela interpôs recurso para esta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo a Impugnante F. Pimenta SGPS, S. A.

Apresentou tempestivamente as suas alegações formulando, a final, as seguintes conclusões:

1. *A procedência da impugnação apresentada obriga a Administração não só à devolução da quantia com que se locupletou mas também ao pagamento dos juros previstos na lei à recorrente, de acordo com o preceituado no art.º 43º da L.G.T. e no art.º 61º do C.P.P.T.;*

2. *O art. 43º da L.G.T. e o art. 61º do C.P.P.T. consagram um regime especial para a efectivação da responsabilidade extrac contractual do Estado prevista no art. 22º da Constituição da República;*

3. *O legislador ao prever este regime especial nas leis tributárias não pretendeu apenas a devolução do que for ilegalmente cobrado pela Administração, mas o ressarcimento dos danos resultantes da não utilização pelo contribuinte de uma determinada quantia, durante o tempo em que o Estado a manteve ilicitamente em seu poder;*

4. *Esta norma visa facilitar o efectivo ressarcimento do contribuinte, impondo apenas que se verifique que houve erro imputável aos serviços para haver lugar ao pagamento de juros;*

5. *O erro imputável aos serviços que efectuaram a liquidação de emolumentos ficou demonstrado pela anulação do acto impugnado, na sequência da procedência da impugnação judicial apresentada pela recorrida.*

6. *A douda sentença recorrida, ao julgar improcedente o pedido de juros legalmente formulado, violou, pois, por errada interpretação e aplicação o art. 22º da Constituição da República e os arts. 43º da L.G.T. e 61º do C.P.P.T.*

Com as referidas alegações de recurso juntou cópia de cinco acórdãos desta Secção e Supremo Tribunal onde inequivocamente se deu acolhimento expresso à tese que sufraga.

Não houve contra-alegações.

O Meritíssimo Juiz recorrido sustentou o impugnado julgado mediante invocação da incontroversa circunstância de a procedência da impugnação judicial oportunamente apresentada e a consequente anulação da respectiva liquidação ter decorrido da julgada inconstitucionalidade da norma do art.º 3º da Tabela de Emolumentos do Registo Comercial e que, assim, “... não haverá errada interpretação daquelas normas, por banda dos serviços, posto que a estes, como se diz na sentença, não cabe fazer juízos de constitucionalidade.”

Depois, neste Supremo Tribunal, o Ex.mo Magistrado do Ministério Público emitiu mui doudo e bem fundamentado parecer opinando pela procedência do presente recurso jurisdicional já de harmonia com a jurisprudência pacífica e reiterada da Secção que convoca.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

A única questão que importa dirimir é tão só a de saber se, anulada como se mostra a impugnada liquidação de emolumentos do registo comercial, eram ou não devidos os correspondentes e peticionados (cfr. art.º 43º, n.º 1, da LGT).

Sobre tal questão, tal como atentamente evidenciam quer a Recorrente quer o Magistrado do Ministério Público, é, com efeito, uniforme reiterada e pacífica a jurisprudência desta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo (ver, entre muitos outros, os acórdãos de 31.10.2001, proferido nos processo n.º 26.167, de 07.11.2001, proferido no processo n.º 26.404, de 16.01.2002, processo n.º 26.668, e de 06.02.2002, processo n.º 26.782), jurisprudência que, quer pela sua bondade, quer pela recomendada aplicação aos casos análogos (cfr. art.º 8º, n.º 3, do Código Civil), aqui importa também consagrar, aplicando.

Na verdade e nos termos do invocado a aplicável art.º 43º, n.º 1, da LGT, “... pode dizer-se que tal erro fica demonstrado quando procedem a reclamação graciosa ou a impugnação dessa mesma liquidação.” (cfr. *Lei Geral Tributária*, de Leite Campos e Outros, 2.ª Edição, pág. 181, nota 2 e Jorge Sousa, in *CPPT Anotado*, 2.ª Edição pág. 309),

Pois que “... a Administração actuou com erro nos pressupostos de direito, na liquidação dos emolumentos, com base numa interpretação errônea da predita directiva e consequente legalidade da Portaria 996/98, quando esta está, nos preditos termos, em desconformidade com aquela.”

Assim, “... Havendo erro de direito na liquidação e sendo ela efectuada pelos serviços, é à administração tributária que é imputável esse erro, sempre que a errada aplicação da lei não tenha por base qualquer informação do contribuinte.”

E a questionada imputabilidade do erro relevante para o controvertido efeito é ainda “... independente da demonstração da culpa de qualquer dos seus funcionários ...” pois a letra da lei aponta “... manifestamente no sentido de poder servir de base à responsabilidade por juros indemnizatórios a falta do próprio serviço, globalmente considerado, (... nesse sentido, pode ver-se *Freitas do Amaral*, Direito Administrativo, volume III, página 503.)”.

Já que “A administração tributária está genericamente obrigada a actuar em conformidade com a lei (arts. 266º, n.º 1, da CRP e 55º da LGT), pelo que, ..., qualquer ilegalidade não resultante de uma actuação do sujeito passivo será imputável a culpa dos próprios serviços.” (citações dos referidos acórdãos).

São, pois, devidos os questionados juros indemnizatórios.

Em face do exposto e sem necessidade de outros ou melhores considerandos, acordam os Juizes da secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento, revogar o impugnado segmento decisório da sindicada sentença e, assim, julgar também procedente a impugnação judicial quanto aos questionados juros.

Sem custas.

lisboa, 29 de Maio de 2002. — *Alfredo Madureira* (relator) — *Branhão Pinho* — *Almeida Lopes*.

Acórdão de 29 de Maio de 2002.

Assunto:

Impugnação judicial. Indeferimento liminar. Ineptidão da petição.

Doutrina que dimana da decisão:

Invocando o impugnante, de modo a ser claramente entendido, os factos e as razões de direito por que pede a anulação do acto de liquidação, não pode a petição inicial ser objecto de indeferimento liminar com fundamento em ineptidão, por “obscuridade da causa de pedir”.

Recurso nº 525/02. Recorrente: Luigi, Lda.; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Juiz Cons^o Dr. Baeta de Queiroz.

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

1.1 - **LUIGI, LDA.**, com sede em Lisboa, recorre do despacho do M.^o Juiz da 2.^a Secção do 2.^o Juízo do Tribunal Tributário de 1.^a Instância de Lisboa que indeferiu, liminarmente, a petição de impugnação do acto de liquidação de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC) relativo ao exercício do ano de 1996.

Formula as seguintes conclusões:

”a)

Foi deduzida impugnação contra a liquidação do IRC do ano de 1996, no montante de 7.653.391\$00.

b)

Foi formulado o pedido de anulação da liquidação impugnada bem como dos correspondentes juros indemnizatórios.

c)

Foi invocado como fundamento do pedido a preterição de formalidades legais.

d)

Estão articulados factos conducentes à preterição de formalidades legais.

e)

Foram indicadas as disposições legais violadas.

f)

Verificam-se todos os condicionalismos factuais e legais para que a petição seja recebida e o processo seguir os seus ulteriores termos.

g)

Para além destas disposições legais foram violados os artigos 98.^o, n.^{os} 1, alínea a), e 2 e 110.^o, n.^o 1, do CPPT e 493.^o, n.^o 2, 474.^o, alínea b), e 495.^o todos do CPC”.

1.2 - Não há contra-alegações.

1.3 - O Ex.^{mo} Procurador-Geral-Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que o recurso merece provimento, pelas razões a que adiante se vai aludir.

1.4 - O processo tem os vistos dos Ex.^{mos} Juizes-Adjuntos.

2 - O despacho impugnado é, na parte relevante, deste teor: ”A nulidade em análise (ineptidão da petição inicial devido a falta ou ininteligibilidade do pedido ou da causa de pedir) pode apresentar-se de duas formas:

1 - Falta absoluta de formulação do pedido ou da causa de pedir;

2 - Formulação obscura dos mesmos (cfr. José Alberto dos Reis, *ob. cit.*, pág. 362 e 371).

O objecto do processo de impugnação consiste num acto tributário - configurando-se este como uma declaração de vontade da Administração Fiscal, através dos seus órgãos competentes, que define o *quantum* a exigir ao contribuinte (liquidação), ou as situações de facto definitivas de que depende a determinação do mencionado ”quantum” (matéria colectável ou valores patrimoniais) - alegadamente inquinado de uma ilegalidade e que, por isso, deve ser anulado total ou parcialmente (cfr. A. José de Sousa e J. da Silva Paixão, *Código de Processo Tributário Anotado e Comentado*, 3.^a edição, 1997, pág. 257 e seg.).

No caso *sub judice*, da inspecção exaustiva da p.i. apresentada pelo impugnante não se retira a causa de pedir em que baseia o petítório. Assim é, porquanto o recorrente não identifica claramente qual o vício de que a liquidação de I.R.C. de 1996 padece, sabendo-se que o objecto desta forma de processo se consubstancia num acto tributário alegadamente inquinado por qualquer ilegalidade, conforme referido supra (cfr. art.^o 99.^o, do C.P.P. Tributário, aprovado pelo dec. lei 433/99, de 26/10; A. José de Sousa e J. da Silva Paixão, *Código de Processo Tributário Anotado e Comentado*, 3.^a edição, 1997, pág. 257). Por outras palavras, sendo o procedimento requerido a impugnação judicial, no âmbito do qual se logra obter a anulação total ou parcial de um acto tributário, a causa de pedir respectiva, para sair consolidada, sem obscuridade ou contradição, há-de referir os factos concretos que sejam legalmente viáveis com vista à obtenção dos referidos efeitos jurídicos, o que não ocorre na petição apresentada e que deu origem ao presente processo (cfr. ac. S.T.A., 2.^a Secção, 25/1/95, rec. 18599, *Apêndice ao D.R.*, 31/7/97, pág. 271 e seg.; ac. S.T.A., 2.^a Secção, 23/9/98, rec. 22350). O impugnante alega, pelo contrário, a existência de eventual preterição de formalidade legal no âmbito do mecanismo da sua audição prévia efectuado no processo de reclamação graciosa tendo por objecto a mencionada liquidação de I.R.C. de 1996, processo este que alegadamente ainda não obteve decisão final, expressa ou tácita, a qual poderá, então sim, dar origem a eventual impugnação (cfr. art.^o 102.^o, n.^o 2, do C. P. P. Tributário). Ora, tal matéria não pode constituir fundamento (causa de pedir) do processo de impugnação. Em suma, a petição inicial que deu origem ao presente processo é inepta, devido a obscuridade da causa de pedir, assim se impondo o seu indeferimento liminar, ao abrigo do disposto nos art.^{os} 8, ns. 1, al. a), e 2, e 110.^o, n.^o 1, do C. P. P. Tributário, aprovado pelo Dec. Lei 433/99, de 26/10, e 193.^o, n.^o 1, 493, n.^o 2, 494.^o, al. b), e 495.^o, todos do C. P. Civil, ao que se procederá na parte dispositiva do presente despacho”.

3 - O despacho recorrido indeferiu, liminarmente, a petição inicial apresentada pela ora recorrente por a entender inepta, ”devido à obscuridade da causa de pedir”, uma vez que ”da inspecção exaustiva da p.i. apresentada pelo impugnante não se retira a causa de pedir a causa de pedir em que baseia o petítório”.

Mas não é assim.

A verdade é que, como nota o Ex.^{mo} Procurador-Geral-Adjunto, o despacho ora em crise patenteia que o M.^{mo} Juiz se apercebeu de que vinha alegada e descrita a preterição de determinadas formalidades legais na reclamação graciosa, e que essa era a razão por que a impugnante pretendia a anulação do acto de liquidação.

O exame da petição revela que ela contem, na realidade, uma causa de pedir, consubstanciada nessa preterição de formalidades legais, designadamente, nos seus artigos 4.^o a 9.^o. A exposição dos factos

e das razões de direito em que a impugnante funda o pedido não é confusa, ambígua ou ininteligível, de tal modo que impossibilite ou, sequer, dificulte ao juiz e/ou ao representante da Fazenda Pública, e/ou ao Ministério Público aperceberem-se de quais são aqueles factos e razões, de modo a, perante eles, desempenharem os respectivos papéis no processo - contestá-lo, instruí-lo, emitir parecer, e julgá-lo.

O que pode acontecer é que essa causa de pedir não seja adequada para atingir o objectivo da impugnante, ou seja, que a sua verificação não conduza à anulação do acto de liquidação.

Mas isso, ainda como aponta o Ex.^{mo} Procurador-Geral-Adjunto, tem a ver com a procedência da impugnação judicial, e não com a perfeição formal da peça processual que lhe deu início, cujo exame liminar conduziu à sua rejeição. Dito de outro modo, o "exame exaustivo" da petição devia, antes, levar a concluir pela sua regularidade formal, designadamente, por lhe não faltar a formulação do pedido - a anulação da liquidação - e da causa de pedir - o desrespeito das regras legais a que obedece o procedimento administrativo "reclamação graciosa".

Saber se, provada, porventura, aquela causa de pedir, o resultado seria a procedência da impugnação, é, já, julgar o seu mérito, ditar os efeitos jurídicos resultantes dos factos em que aquela se traduz.

Diferentemente, o exame da petição, que pode levar o juiz a afastá-la liminarmente, por ineptidão, relaciona-se com a incapacidade da peça para desempenhar a sua função processual - expor os fundamentos e o objecto da pretensão do autor, conforme ensinava JOSÉ ALBERTO DOS REIS -, ou com os seus vícios estruturais (falta de requisitos impostos pela lei, nomeadamente, pelo artigo 193º do Código de Processo Civil, aliás, invocado no despacho recorrido).

A decisão recorrida fez, pelo exposto deficiente aplicação dos artigos 193º e 474º, nº 1, alínea a), do Código de Processo Civil, merecendo provimento o recurso, pela procedência das conclusões das respectivas alegações.

4 - Termos em que acordam, em conferência, os juízes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo, em, concedendo provimento ao recurso, revogar o despacho recorrido, para ser substituído por outro que não seja de indeferimento liminar pelos fundamentos ora rejeitados.

Sem custas.

Lisboa, 29 de Maio de 2002. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Benjamim Rodrigues* — *Fonseca Limão*.

Acórdão de 29 de Maio de 2002.

Assunto:

Poderes de cognição do STA. Incompetência em razão da hierarquia.

Doutrina que dimana da decisão:

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

II — *Se o recurso versar matéria de direito e matéria de facto é aquela secção incompetente para dele conhecer, em razão da hierarquia, sendo antes, para tanto, competente a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo art. 42º, n.º 1, al. a), do ETAF.*

Recurso n.º 541/0230; Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: Américo António Amaral Figueiredo; Relator: Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Alfredo Madureira.

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

Inconformada com a aliás douta sentença proferida pelo TT de 1ª Instância de Coimbra que julgou procedente a impugnação judicial deduzida por Américo António Amaral Figueiredo, nos autos convenientemente identificado, contra liquidação adicional de **IVA, referente aos exercícios de 1991 e 1992**, no valor de Esc. 589.034\$00, dela interpôs recurso para este Supremo Tribunal Administrativo o Ex.^{mo} Representante da Fazenda Pública.

Apresentou tempestivamente as respectivas alegações de recurso jurisdicional, formulando as pertinentes conclusões - cfr. fls. 131 a 137, que aqui se dão por integralmente reproduzidas para todos os efeitos legais.

Não houve contra-alegações.

Neste Supremo Tribunal o Ex.^{mo} Magistrado do Ministério Público emitiu depois mui duto parecer suscitando a questão prévia da incompetência, em razão da hierarquia, por, em seu esclarecido entender, o presente recurso não versar exclusivamente matéria de direito. Uma vez que, aduz, na conclusão 3ª das suas alegações a Recorrente " ... *assenta na afirmação de um facto (a base tributável dos impostos impugnados foi alcançada por acordo entre o contribuinte e a Administração Fiscal) que o M.^{mo} Juiz a quo não estabeleceu, nem, por qualquer forma, levou em conta na decisão recorrida.*" Ouvida a Recorrente acerca da "questão prévia" assim suscitada - art.º 704º do CPC -, não só nada lhe opôs, em substância, como requereu antes e desde logo a oportuna remessa dos presentes autos ao tribunal que porventura vier a ser declarado competente cfr. requerimento de fls. 243.

Tomados novos vistos legais, cumpre decidir.

Em primeiro lugar da a suscitada questão da incompetência em razão da hierarquia.

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

Na verdade, na conclusão 2ª daquelas alegações a Recorrente Fazenda Pública controverte a matéria de facto estabelecida, sustentando que " ... a decisão proferida mostra-se incongruente com os elementos probatórios carreados para os autos ... ".

Porque assim, importa concluir que o presente recurso não versa efectiva e exclusivamente matéria de direito e que, por isso mesmo,

procede integralmente a suscitada questão prévia da incompetência em razão da hierarquia desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, Já que, na verdade e nos termos das aplicáveis disposições legais, a saber, arts. 21º, n.º 4, 32º, n.º 1, al. b), e 41º, n.º 1, al. a), do ETAF, é antes o Tribunal Central Administrativo, Secção de Contencioso Tributário, o hierarquicamente competente para dele conhecer.

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

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

Acordam os Juizes desta Secção em julgar procedente a ” questão prévia ” suscitada e, conseqüentemente, declarar a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do objecto do presente recurso, Indicando como competente, para tanto, a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, tribunal ao qual, após o eventual trânsito e face ao requerido, haverão de ser remetidos os presentes autos.

Sem custas, por delas estar isenta a Fazenda Pública.

Lisboa, 29 de Maio de 2002. — *Alfredo Madureira* (relator) — *Branhão de Pinho* — *Almeida Lopes* (vencido nos termos habituais).

Acórdão de 29 de Maio de 2002.

Assunto:

Nulidade de acórdão. Art. 684º-A do CPC. Não conhecimento de factos alegados nas contra-alegações.

Doutrina que dimana da decisão:

I — Alegando o impugnante, em contra-alegações perante o TCA, determinados factos que pretende se conheçam, ao abrigo do art. 684º-A do CPC, e dos quais pretende extrair determinadas ilações jurídicas, impõe-se que o TCA se pronuncie sobre eles.

II — Não o fazendo, omite pronúncia em questão de julgamento em matéria de facto.

III — Tal acórdão é nulo.

Recurso n.º 26.365. Recorrente: Banco Finantia, SA; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Lúcio Barbosa.

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

1 - BANCO FINANTIA, SA, com sede na Rua General Firmino Miguel, 5, 1º, Lisboa, impugnou judicialmente, junto do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa, a liquidação de IRC do ano de 1991, com fundamento em preterição de formalidades legais, errónea qualificação de rendimentos e falta de fundamentação legal.

O M.º Juiz do 4º Juízo daquele Tribunal julgou a impugnação procedente.

Inconformado, o representante da Fazenda Pública interpôs recurso para este Supremo Tribunal.

Este, por acórdão de 15 de Junho de 2000, considerou-se hierarquicamente incompetente para conhecer do recurso.

Baixaram os autos ao TCA.

Aqui, por acórdão de 19 de Dezembro de 2000, concedeu-se provimento ao recurso e, em consequência, julgou-se a impugnação improcedente.

Inconformado, o impugnante trouxe recurso para este Supremo Tribunal.

Pede que se julgue nulo o acórdão do TCA, por ”este não se ter pronunciado sobre matéria de facto a que estava obrigado e que era a de saber se foi requerido pelo contribuinte o exame à escrita e se o mesmo foi feito e lhe foi notificado”. Caso assim se não entenda, deve considerar-se nulo o acto tributário por preterição de formalidades legais e falta de fundamentação. De qualquer modo, sempre seria ilegal o acto tributário por violação de lei constitucional.

Quanto à alegada nulidade do acórdão por omissão de pronúncia, são do seguinte teor as conclusões das alegações de recurso:

A. Nulidade do acórdão do Tribunal Central Administrativo nos termos do art. 668º, al. d), do CPC, subsidiariamente aplicável ao processo tributário.

1. Nos termos do citado artigo é nula a sentença quando o juiz deixe de pronunciar-se sobre questões que devesse pronunciar-se.

2. Aquando das contra-alegações entregues em juízo pelo impugnante a fls. 181 e ss., no recurso *per saltum* da decisão da 1ª Instância, efectuado pelo representante da Fazenda Pública, o contribuinte, citando o n.º 2 do art. 684º-A do CPC, impugnou a decisão de primeira instância sobre um ponto determinado da matéria de facto dada como provada.

3. A douta sentença de 1ª instância a fls. 151 e 152 não identificou, quando identificou os factos dados como provados nas alíneas A) a H), a falta de comunicação do relatório do exame à escrita requerido pelo contribuinte.

4. Nas contra-alegações de recurso *per saltum* o contribuinte a fls. 186 no ponto a) 2.2 do probatório refere que ainda que se entenda que o vício se sana () certo é que *o recorrido juntou aos autos em 23/3/93 a fls. 74 cópia autenticada do requerimento que deu entrada na repartição de finanças em 11/11/92, dirigida ao respectivo chefe de repartição de finanças, onde se pede que seja passada certidão do relatório em causa.*

5. No duto acórdão do STA a fls. 222, na esteira do pensamento do recorrente afirma-se: ”Haverá pois que concluir que o recurso não versa exclusivamente matéria de direito, o que determina a in-

competência em razão da hierarquia deste Tribunal para dele conhecer”.

6. Sendo esta questão fundamental saber se o contribuinte requereu ou não o relatório e se o mesmo foi emitido e notificado certo é que o acórdão do TCA nada refere a este respeito, limitando-se a reproduzir os factos dados como provados em 1ª instância (fls. 232 a 236 dos autos).

7. Em consequência, o acórdão é nulo já que deixou de pronunciar-se sobre uma questão de facto que devia apreciar, ou seja, saber se o contribuinte requereu o relatório de exame à escrita e se este foi emitido e lhe foi notificado.

Não houve contra-alegações.

Neste STA o EPGA defende que o recurso deve proceder, por se verificar a falada omissão de pronúncia.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 - Impõe-se conhecer prévia e imediatamente da alegada omissão de pronúncia.

Vejamos então.

Nas suas contra-alegações sobre o recurso interposto pelo representante da Fazenda Pública no tocante à decisão proferida em 1ª instância, escreveu o ora recorrente, nas pertinentes conclusões:

1. O representante da Fazenda Pública recorreu per saltum da sentença de 1ª instância que deu provimento à impugnação e anulou a liquidação de IRC relativa ao ano de 1990 feita pela Administração Fiscal.

2. A única questão de direito focalizada nas alegações do representante da Fazenda Pública é a de saber se a impugnante estava obrigada a reter na fonte IRC relativamente a juros decorridos.

3. Por força do art. 684º-A, n. 2, do CPC pode o recorrido, na respectiva alegação, impugnar a decisão proferida sobre determinados pontos da matéria de facto.

4. A sentença expressamente refere, relativamente à questão levantada pelo impugnante no art. 12º do articulado de impugnação, da não notificação ao contribuinte do Relatório da Administração Fiscal, formalidade a que estava obrigada por força das disposições conjugadas dos arts. 75º e 20º, n.º 1, al. e), do CPT que “nos termos do art. 22º do CPT a impugnante poderia ter pedido certidão do mesmo. Assim, se não o fez, a eventual irregularidade ficou sanada”.

5. Ainda que se entenda que o vício se sana nos termos explicitados na sentença, contrariamente ao que entende o recorrido, certo é que o recorrido juntou aos autos em 20/3/93 cópia autenticada do requerimento que deu entrada em 11/11/92 na repartição de finanças, onde se pede que seja passada certidão do relatório em causa.

6. A falta de apresentação do relatório, cuja obrigação de emissão deriva da lei, quando solicitada através de pedido de certidão pelo contribuinte, conduz à anulação do acto tributário por preterição de formalidades legais e falta de fundamentação, nos termos das disposições conjugadas dos arts. 75º, 20º, n.º 1, al. e), 22º, e als. c) e d) do art. 121º do CPT.

7. A questão de saber se determinado facto se encontra provado em 1ª instância é matéria de facto e, conseqüentemente, não pode ser objecto de análise pelo STA no recurso per saltum, destinado exclusivamente a analisar questões de direito.

8. Esta questão de competência é prévia em relação a qualquer outra, nos termos do art. 3º da LPTA.

9. Deve o STA declarar-se incompetente, em razão da hierarquia, com todas as consequências legais...

Pois bem,

O acórdão recorrido não se pronunciou sobre esta questão de facto.

Ora, já no aludido acórdão deste STA, que se pronunciara pela sua incompetência hierárquica, se escreveu expressamente o seguinte:

“...Por seu turno, na 5ª conclusão das contra-alegações refere a impugnante que, ainda que se entenda que o vício se sana nos termos explicitados na sentença, o certo é que o recorrido juntou aos autos em 20/3/93 cópia autenticada de requerimento em que se pede que seja passada certidão do relatório cuja falta conduz à anulação do acto tributário por preterição de formalidades, cabendo à 1ª instância saber se tal facto se encontra ou não provado. Haverá pois que concluir que o recurso não versa exclusivamente matéria de direito, o que determina a incompetência, em razão da hierarquia, deste Tribunal para dele conhecer”.

Quer isto dizer que este próprio Supremo Tribunal referiu ser este um dos pontos a apreciar em sede de julgamento em matéria de facto.

Matéria cujo conhecimento aliás o Tribunal recorrido devia conhecer, face ao disposto no art. 684º-A do CPC.

Ora, vendo o probatório do acórdão recorrido, logo constatamos que o mesmo é omisso sobre tal questão de facto, sendo que se limita a transcrever os factos levados ao probatório na sentença da 1ª instância.

Isto no pressuposto inexacto, aliás de que, nas contra-alegações está apenas em causa a questão da incompetência hierárquica.

Daí que se tenha escrito expressamente o seguinte:

“...Contra-alegando veio a impugnante suscitar a incompetência, em razão da hierarquia, do STA e defender a manutenção da decisão recorrida”.

Já vimos que não é assim.

Na verdade, o recorrente, então recorrido, suscitou questões de facto que o acórdão recorrido não conheceu.

Daí que tal acórdão enferme de nulidade por omissão de pronúncia, em questão de julgamento em matéria de facto.

É pois nulo o acórdão art. 668º, n.º 1, al. d), do CPC, aplicável por força do disposto no art. 716º, n.º 1, do CPC.

Impõe-se assim a reforma do acórdão, no tocante à predita nulidade, intervindo na reforma do mesmo, se possível, os mesmos juízes art. 718º do CPC.

3 - Face ao exposto, acorda-se em anular o acórdão recorrido. Sem custas.

— Lisboa, 29 de Maio de 2002. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Benjamin Rodrigues* — *Alfredo Madureira*.

Acórdão de 29 de Maio de 2002.

Assunto:

Actos administrativos e actos de liquidação.

Doutrina que dimana da decisão:

O despacho da Administração Fiscal que declara a caducidade da autorização para tributação pelo lucro consolidado é um acto administrativo respeitante a questão fiscal e não um acto de liquidação ou um acto preparatório deste, pelo que pode ser recorrido contenciosamente e não pode ser impugnado juntamente com a impugnação judicial dos actos de liquidação individuais que venham a seguir.

Recurso n.º 26.386. Recorrente: Alcântara Refinarias-Açucares, S.A., Martins e Correia, L.^{da}, e Alcântara Imobiliária, S.A.; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Juiz Cons.^o Dr. Almeida Lopes.

Com fundamento em vício de violação da lei - pelo facto de o Fisco ter declarado a caducidade da autorização para tributação pelo lucro consolidado de um conjunto de empresas, ter anulado a liquidação conjunta dessas empresas e ter determinado a liquidação individual de IRC do ano de 1991 a cada uma dessas empresas - deduziram impugnação judicial:

— ALCÂNTARA REFINARIAS — AÇUCARES, S.A.;

— ANCANTARA — Sociedade de Empreendimentos Açucareiros;

— ALCÂNTARA — Imobiliária, S.A.;

— ALCÂNTARA SOCIEDADE DE TRANSPORTES, S.A.;

— MARTINS & CORREIA, L.^{da};

— TRANSPORTES PACATOS, L.^{da};

— TRANSPORTES CENTRAL DE SANTA APOLÓNIA, L.^{da}

Pediram a manutenção da tributação pelo lucro consolidado e a anulação das liquidações individuais.

Por sentença de fls. 352 e seguintes, o 4.º Juízo do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa julgou as impugnações improcedentes, julgou extinta a instância quanto aos juros compensatórios e condenou em custas por esta extinção da instância.

Não se conformando com esta sentença, dela recorreram as contribuintes ALCÂNTARA REFINARIAS — AÇUCARES, S.A., MARTINS & CORREIA, L.^{da}, e ALCÂNTARA IMOBILIÁRIA, S.A., tendo apresentado as suas alegações de fls. 381 e seguintes, nas quais concluíram pela ilegalidade da condenação em custas pela extinção da instância por inutilidade superveniente da lide, quanto aos juros compensatórios, e pela violação da lei na parte em que se considerou que as impugnantes teriam de recorrer contenciosamente contra o despacho que declarou a caducidade da autorização pelo lucro consolidado, pois não se trata de um acto destacável que tivesse de ser impugnado autonomamente, devendo ser impugnado juntamente com a impugnação dos actos de liquidação, de acordo com princípio da impugnação unitária.

Não houve contra-alegações.

Neste STA, o M.^oP.^o emitiu douto parecer nos termos do qual só se deve conceder provimento ao recurso quanto à questão das custas.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir a questão de saber se a decisão recorrida deve ser conformada ou reformada, total ou parcialmente.

Vêm dados como provados os seguintes e resumidos factos:

— por despacho de 13.8.90 foi autorizado o regime de tributação pelo lucro consolidado para o conjunto de sociedades;

— a liquidação de IRC dessas empresas, no ano de 1991, foi feita de acordo com essa autorização;

— por despacho de 29.4.94, foi declarada a caducidade daquela autorização por se terem deixado de verificar os pressupostos legais;

— tal despacho foi notificado por ofício de 6.12.1994, dele não tendo havido recurso contencioso;

— na sequência desse despacho, procedeu-se à anulação da liquidação pelo lucro consolidado do ano de 1991 e procedeu-se à tributação autónoma de cada uma das sociedades que integravam a consolidação fiscal desse exercício;

— foi deduzida impugnação judicial contra os actos de liquidação.

O tribunal a quo entendeu que as contribuintes teriam de recorrer contenciosamente para se apreciar a legalidade do despacho que declarou a caducidade da autorização para tributação pelo lucro consolidado. Não tendo interposto esse recurso, não pode nas impugnações judiciais dos actos individuais de liquidação conhecer-se da ilegalidade desse despacho.

Pelo contrário, as recorrentes entendem que, de acordo com o princípio da impugnação unitária, só podiam impugnar esse despacho juntamente com a impugnação do acto de liquidação, pois não é caso de acto destacável susceptível de impugnação judicial autónoma.

Estamos em 1994 e temos de apreciar o caso de acordo com a lei dessa altura.

Embora sem constar do CPT, entendia-se que em contencioso tributário vigorava o princípio da impugnação unitária, de acordo com o qual não eram susceptíveis de impugnação judicial autónoma os actos interlocutórios do procedimento, salvo quando a lei prevísse essa impugnação autónoma.

Mas o art.º 41.º, n.º 1, al. b), do ETAF, dizia que cabia ao então Tribunal Tributário de 2.ª Instância conhecer e decidir dos recursos de actos administrativos respeitantes a questões fiscais.

Ora, o despacho que declarou a caducidade da autorização para tributação pelo lucro consolidado não era um acto de liquidação, mas **era um acto administrativo respeitante a uma questão fiscal.**

Esse acto administrativo tinha autonomia relativamente aos actos de liquidação que se lhe seguiriam, pois tratava dos pressupostos legais da tributação pelo lucro consolidado. Não era um acto destacável do procedimento da liquidação. Era um acto administrativo completamente diferente, proferido não no procedimento de liquidação, mas num procedimento administrativo que tinha sido iniciado com um requerimento das empresas interessadas.

Ao recurso contencioso contra esse acto administrativo relativo a questões fiscais não se aplicava o CPT, mas as leis de processo nos tribunais administrativos (art.º 118.º, n.º 3, do CPT).

Por isso, bem andou o M.^o Juiz *a quo* ao decidir que esse despacho passou a caso decidido ou resolvido, que já não pode ser apreciado na impugnação judicial contra os actos de liquidação individuais. Como as recorrentes não invocaram vícios próprios dos actos de liquidação, não podem estes ser invalidados com vícios atinentes ao acto de declaração de caducidade da tributação pelo lucro consolidado.

Daí que impecedam as razões invocadas pelas recorrentes.

Porém, quanto às custas pela declaração de extinção da instância por inutilidade superveniente da lide da impugnação sobre juros compensatórios, as recorrentes têm razão.

como se deu por provado, a Administração Fiscal, em sede de instrução do processo, anulou os juros compensatórios, pois entendeu que as contribuintes tinham razão.

Ora, a ser assim, e nos termos do artº 447º do CPC, quando a instância se extingue por inutilidade da lide, as custas ficam a cargo de quem deu causa a essa extinção.

Como não foram as contribuintes que deram causa a essa extinção, não podem ser condenadas nas custas.

Nesta parte, o recurso não pode deixar de obter provimento.

Nestes termos, acordam os juizes desta STA em negar provimento ao recurso quanto à questão de fundo, mas conceder provimento a esse recurso quanto à questão acessória da condenação em custas, pelo que revogam a sentença recorrida paenas quanto à condenação em custas pela extinção da instância sobre juros compensatórios, mantendo-a na parte restante.

Custas pelas reocorrentes por terem decaído sobre a questão de fundo, ficando-se a taa de justiça em 50 %.

Lisboa, 29 de Maio de 2002. — Almeida Lopes (relator) — António Pimpão — Mendes Pimentel.

Acórdão de 29 de Maio de 2002.

Assunto:

Sentença absolutamente nula e ineficaz Inexistência.

Sumário:

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *É absolutamente nula e ineficaz a sentença que não tem qualquer atinência com o petitório, nem com o objecto do processo, da qual se desliga completamente, pelo que não pode produzir quaisquer efeitos quanto ao mesmo.*
- 2 — *Tal nulidade absoluta - por contra-posição à mera anulabilidade prevista no artº 668º do CPCivil - é de conhecimento officioso tal como a inexistência.*

Recurso nº 26387, em que são recorrente Luís Filipe de Jesus Vieira Barros, recorrida a Fazenda Pública e de que foi relator o Exmo. Juiz Cons. Dr. Brandão Pinho.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do STA:

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto por LUÍS FILIPE DE JESUS VIEIRA BARROS, da sentença do TT de 1ª Inst. de Braga, proferida em 04/05/01, na parte em que julgou improcedente a oposição pelo mesmo deduzida à execução fiscal que contra si revertera para cobrança de 4.860\$00.

Fundamentou-se a decisão, em que a caducidade do direito à liquidação do tributo não é fundamento de oposição à execução fiscal mas, antes, de impugnação judicial, sendo que a Fazenda Pública não recebeu o crédito exequendo no processo de falência; não se

verificando a prescrição da dívida exequenda, “por efeito da suspensão da execução de que fala o art. 1142º, nº 3, do CPC, então em vigor” e “ninguém assumiu qualquer obrigação do oponente, sendo, de resto, tal transmissão ineficaz relativamente a um credor que não aceitasse, segundo o artº 595º nº 1 al. a) do CC”.

O recorrente formulou as seguintes conclusões:

A. Ao tempo da falência da executada ”SOCICATUS” não era o executado recorrente sócio da Empresa.

B. É assim ilegítima a sua posição nos Autos.

C. O imposto é IVA de 1988 e contribuições à Segurança Social de 1984, 1985 e 1986. O executado só foi notificado em 2000. Caducou assim o direito da Administração Fiscal. Prescreve também o direito do Imposto.

D. O executado não era sócio da sociedade executada ao tempo da Falência. A dívida exequenda deveria ser paga pela Massa Falida já que o executado goza do Benefício da Execução prévia e a Fazenda não provou nem alega que recebeu da massa falida.

Deve a sentença de 1ª Instância ser anulada e substituída por sentença que absolve o executado recorrente.”

E, contra-alegou a Fazenda Pública, no sentido de “que o presente recurso deve ser julgado improcedente”, já que “as alegações do Recorrente nada têm a ver com a sentença recorrida” pois, estando nesta em causa, o imposto de circulação de 1988 e 1989”, aquelas se reportam ao IVA de 1998 e às contribuições para a Segurança Social de 1984 a 1986.

A Exma magistrada do MP emitiu parecer no sentido da incompetência do STA em razão da hierarquia, dado o vertido na predita conclusão c) e a referida discrepância.

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

Em sede factual, vem apurado que:

“1. A execução em questão, instaurada contra Socicatus - Confeccões, L.da, foi revertida contra o oponente porque se não encontraram, à executada, bens penhoráveis, e porque o oponente havia sido gerente dela;

2. As liquidações em causa referem-se a imposto de circulação de 1988 e 89;

3. O oponente foi citado, na execução, como revertido, em 05.02.98;

4. Em processo de falência instaurado em 1989 (processo 169189), a executada foi declarada falida por sentença judicial de 07.01.91, não tendo sido pago, no processo respectivo, o crédito exequendo;

5. O oponente cedeu a sua quota e renunciou à gerência, na executada, em 09.11.88.

Vejamos, pois:

Há que apreciar, em primeiro lugar, a competência do tribunal que se verifica nos termos do artº 722º, nº 2, *in fine* do CPCivil, dado que se encontram juntas aos autos - fls. 21 e segs. - fotocópias não postas em causa das certidões de dívida que estão na origem do processo executivo - artº 368º do Cód. Civil.

Aquela reporta-se, pois, ao imposto de circulação de 1988 e 1989, como está, aliás, assente no probatório.

Acontece, todavia, que, mau grado este e tal constar do petitório - artº 3º - a parte dispositiva da sentença alheou-se-lhe completamente, julgando extinta a execução “quanto à contribuição de Outubro e os primeiros 9 dias de Novembro de 1988, no total de 1.590.599\$00”,

quando a quantia exequenda, referente àquele imposto de circulação, é apenas de 4.860\$00.

Pelo que é nula, por natureza.

Nem, em contrário, se argumente com o carácter taxativo do elenco das nulidades previstas no artº 668º, nº 1, do CPCivil.

É que, aí, se trata sempre de casos em que os actos ou omissões respectivos se referem à matéria a julgar.

Não é o caso dos autos em que a parte decisória da sentença não só se afasta completamente do probatório antes estabelecido como não tem qualquer atinência com o petitório.

Na verdade, pedida a extinção da execução atinente ao Imposto de circulação dos anos de 1988 e 1989 - no montante de 4.860\$00 -, a sentença julgou a oposição improcedente quanto a 1.590.599\$00 relativos “a contribuição de Outubro e os primeiros 9 dias de Novembro de 1998” - *sic* - e “precedente na parte restante”, mantendo-se a execução quanto àquele valor e ficando extinta “na parte restante”.

Pelo que, assim, o tribunal não julgou sequer a matéria em causa, não compôs o litígio.

Aliás, o dito artº 668º bem pode reportar-se a meras causas de anulabilidade da sentença, uma vez que não são de conhecimento officioso.

Pelo que não contempla as verdadeiras hipóteses de nulidade própria e de inexistência da decisão.

O artº. 156º, nº 2, do CPCivil conceitua a sentença como o acto pelo qual o juiz decide a causa principal ...”, aplicando a norma ao caso concreto, determinando a tutela jurídica que o direito objectivo concede a um determinado interesse.

Ora, a sentença em causa não se refere ao objecto do processo, não observa o seu princípio fundamental: a adequação ao pedido, do qual se desliga completamente, pelo que é inexequível ou ineficaz, não podendo produzir quaisquer efeitos.

Cfr., sobre o ponto, desenvolvidamente, Alberto dos Reis, *Anotado*, vol. 5, págs. 113 e segs, dando, bem assim, nota da posição de Manuel Andrade; e Castro Mendes, *Direito Processual Civil*, vol 2, págs. 308 e segs.

Termos em que se acorda declarar nula a sentença, assim se provendo o recurso.

Sem custas.

Lisboa, 20 de Maio de 2002. — *Brandão Pinho* (relator) — *António Pimpão* — *Almeida Lopes*.

Acórdão de 29 de Maio de 2002.

Assunto:

Reclamação de acórdão. Nulidade. Reforma.

Doutrina que dimana da decisão:

É de indeferir pedido de nulidade e de reforma de acórdão em que o reclamante, mais do que fundamentos de anulabilidade e de reforma, enuncia erros de julgamento, os quais não encontram remédio nos artigos 668º e 669º do CPC.

Recurso nº 26 391. Recorrentes: Ministério Público e Fazenda Pública; Recorrido: Banco Comercial dos Açores, SA; Relator: Ex.^{mo} Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Mendes Pimentel.

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

BANCO COMERCIAL DOS AÇORES, SA, vem, sob a invocação dos artigos 668º e 669º do CPC, *ex vi* artigo 2º, al. e), do CPPT, “requerer a nulidade e/ou reforma do acórdão” desta formação de fls. 190-195, bem assim que os autos sejam enviados, a título prejudicial para o Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias, para que este se pronuncie sobre três questões que enuncia a final.

Devidamente notificada (artigo 670º, n.º 1, do CPC), a Rct. Fazenda Pública nada disse.

Respondeu, porém, o Rct. Ministério Público, propugnando pelo indeferimento da reclamação, com consequente prejuízo do pedido de reenvio prejudicial.

Corridos vistos suplementares, cumpre decidir.

Entende o requerente que o acórdão em referência é nulo, desde logo por não se ter pronunciado sobre a inconstitucionalidade decorrente do confisco que o acto tributário de liquidação de emolumentos registraes objecto dos presentes autos consubstancia.

Vejamos.

É sabido que, segundo o artigo 660º, n.º 2, do CPC, *o juiz deve resolver todas as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação, exceptuadas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras.*

Em a alínea d) do n.º 1 do artigo 668º do mesmo compêndio adjectivo (aplicável aos acórdãos, *ex vi* artigos 716º, n.º 1, e 732º de tal diploma) se fulmina com nulidade a sentença em que postergado seja tal dever.

Pertinentemente, há que ter em conta que o objecto de recurso jurisdicional é delimitado pelas conclusões da atinente alegação, como se infere do preceituado no n.º 3 do artigo 684º do CPC, por isso que, em tal recurso, é à face das conclusões que têm de ser definidos os poderes de cognição do tribunal *ad quem*, sem prejuízo do conhecimento de questões *ex officio* e, ainda, das vertidas em ampliação do objecto do recurso a requerimento do recorrido, nos termos do artigo 684º-A do mesmo código.

Avança-se já que o recorrido ora reclamante, na contra-alegação do recurso dos autos, não lançou mão desta prerrogativa processual.

Em ante as conclusões das alegações de ambos os recorrentes, as questões decididas eram, como se consignou no acórdão reclamado, a de saber se o direito de impugnação do acto de liquidação dos emolumentos registraes pagos pelo Banco recd.º se mostrava caducado à data da instauração do presente processo e saber se, anulado tal acto, são devidos juros indemnizatórios nos termos do art.º 43º, n.º 1, da LGT, quando o acto tenha resultado da aplicação pela AF de norma que o tribunal veio a considerar inconstitucional.

Ora, é patente que ato aresto reclamado se debruçou, detalhadamente, sobre aquela primeira questão, dando-lhe, a final, resposta afirmativa, assim ficando, sem sombra de dúvida, prejudicado o conhecimento da segunda questão decidenda.

Não se perfila, pois, omissão de pronúncia alguma, antes confusão da reclamante entre *questões jurídicas e argumentos* esgrimidos por ela deduzidos em vista de decisão daquelas a si favorável. Neste ponto, sintomático é o teor dos artigos 43 - “Mais uma vez, o (...) acórdão ora sindicado não faz referência aos **argumentos** invocados pela requerente, o que” - e 44 da reclamação em apreço - “consubstancia uma situação de omissão de pronúncia, nos termos e para efeitos do disposto no artigo 668º, n.º 1, alínea d), do CPC.” (sublinhado nosso).

Ora, o conceito de “questões” não é de confundir com o de “argumentos” ou “razões”. Por isso, o tribunal, devendo embora “resolver todas as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação”, não está vinculado a apreciar todos os argumentos utilizados pelas partes, tal como, obviamente, também não está impedido de, na decisão, usar considerandos por ela não produzidos.

Improcede, assim, a alegação deste fundamento de nulidade do acórdão.

Mas o requerente alega ainda que o acórdão é nulo por “excesso de pronúncia”, posto que conheceu e apreciou questões que se prendem com a interpretação a dar a actos adoptados pelas instituições comunitárias, ao arpejo do estipulado no artigo 234º do Tratado de Amesterdão.

Falece também aqui razão ao reclamante, como bem se demonstra no acórdão deste STA de 27 de Fevereiro último, incidente sobre idêntica reclamação deduzida contra o aresto proferido no recurso 26 392, citado no de fls. 190-195.

É que “a questão concreta a decidir se cingia à caducidade do direito de impugnação do acto de liquidação, respeitando a apreciação feita à correcção ou bondade dos respectivos pressupostos jurídicos da decisão. O acórdão desenvolveu a tese de que os comandos directa e imediatamente aplicáveis da referida Directiva, conquanto de fonte comunitária, constituem direito interno e que, delegando o direito comunitário para o mesmo direito interno o problema da impugnação das taxas indevidamente pagas ou reclamadas, o tribunal poderia conhecer em toda a sua extensão, como o faz relativamente ao direito interno, se o prazo de impugnação previsto na nossa lei interna, com base nos diversos fundamentos jurídicos, cumpria os princípios da equivalência e da efectividade também vigentes no direito interno e, na sequência dessa análise, conclui que tal acontecia. O tribunal não interpretou, pois, o direito comunitário, mas apenas o direito interno que o direito comunitário assumiu como critério de decisão relativamente à matéria do prazo de impugnação. Mas, ainda que se admita que o tenha feito, não há aqui qualquer excesso de pronúncia, podendo haver, apenas, quando muito, um erro de julgamento. Segundo essa óptica, o que teria, então, acontecido é que o tribunal nacional teria conhecido, sob pressuposto errado quanto à sua competência, de matéria da competência do tribunal comunitário, erro esse - diga-se já, na perspectiva da análise do pedido de reforma - que jamais poderá ser tido por manifesto, atento o que vem de dizer-se como constante do acórdão reclamado.”

Consequentemente, improcede, outrossim, esta alegação de nulidade do acórdão de fls. 190-195.

Por outro lado, pretende o reclamante que o acórdão em causa seja reformado, nos termos do artigo 669º, n.º 2, al. a), do CPC, em virtude de, não procedendo os fundamentos nele invocados, existir manifesto lapso na determinação das normas aplicáveis.

Segundo tal normativo (aplicável aos acórdãos *ex vi* artigos 716º, n.º 1, e 726º do CPC), *é lícito a qualquer das partes requerer a reforma da sentença quando, por manifesto lapso do juiz na determinação ou na qualificação jurídica dos factos a decisão tenha sido proferida com violação de lei expressa.*

Ora, é patente que tal situação não se perfila no sobredito aresto, em que se seguiu jurisprudência pacífica e reiterada deste STA na matéria *sub judicio* - além do acórdão aí citado e parcialmente transcrito, vide os acórdãos de 06 de Fevereiro e 16 e 30 de Janeiro últimos, tirados nos recursos 26 319, 26 235 e 26 231, respectivamente. O reclamante pode discordar do entendimento uniforme deste Supremo, mas não afirmar que ele é fruto de menor reflexão da problemática da caducidade do direito de impugnar liquidação de emolumentos registrais ou notariais, conducente a “manifesto equívoco na determinação da norma aplicável.”

Seguramente, não ocorre o sobredito pressuposto legal de reforma do acórdão, por isso que se indefere o atinente pedido e, em consequência, também o de reenvio prejudicial.

Em suma: como muito bem nota o distinto PGA, “mais que fundamentos de anulabilidade ou de reforma do acórdão, o que o Reclamante alinha são alegações de erros de julgamento (como, aliás, diz explicitamente nos n.ºs 9, 35 e 59 do requerimento) - mas, erros de julgamento não encontram remédio nos arts. 668º e 669º do CPC.”

Por todo o exposto, acorda-se em indeferir, integralmente, a reclamação.

Custas pelo reclamante, fixando-se a taxa de justiça em € 99,76.

Lisboa, 29 de Maio de 2002. — *Mendes Pimentel* (relator) — *Almeida Lopes* — *Jorge de Sousa* [votei a decisão mas por entender que o reenvio não era obrigatório, relativamente à questão de saber se o prazo de 90 dias para impugnação judicial é compatível com princípio da efectividade do direito comunitário, por não ser esse o único meio de que a impugnante dispunha para reaver o que pagou e ser à face da globalidade dos meios disponíveis que deva ser apurada a satisfação daquele princípio; quanto ao prazo de 4 anos de que a impugnante dispunha para revisão do acto tributário (artº 78º do CGT) que era aplicável pelo que refiro no voto de vencido proferido no acórdão reclamado, há já jurisprudência comunitária pelo que o reenvio não era obrigatório].

Acórdão de 29 de Maio de 2002.

Assunto:

Câmara Municipal de Sintra. Taxa pela ocupação do domínio público de instalações abastecedoras de carburantes e líquidos e gasosos. Proporcionalidade. Ampliação da matéria de facto.

Doutrina que dimana da decisão:

- I — *O aumento de 900% (de 30.000\$00 para 3.000.000\$00) das taxas devidas pela ocupação do domínio público de uma bomba de carburante não é só por si desproporcional.*
- II — *Na verdade, só em função do tempo de vigência daquela primeira taxa (de 30.000\$00), do momento em que haviam sido fixados os quantitativos que vigoravam em 1988, e qual a erosão desde então e até 1989 sofrida pela moeda, de acordo com os índices de preços estabelecidos para cada um dos anos intermédios é que será possível aquilatar dessa possível desproporcionalidade.*
- III — *Sendo o acórdão recorrido omisso sobre tais questões, impõe-se a ampliação da matéria de facto.*

Recurso nº 26.478. Recorrente: Câmara Municipal de Sintra; Recorrida: AUTO QUITÉRIO - Sociedade de Lavagens Automáticas, L.^{da}; Relator: Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. **AUTO QUITÉRIO - Sociedade de Lavagens Automáticas, L.^{da}**, com sede na Avenida Elias Garcia, 181, Queluz, impugnou judicialmente, junto do Tribunal Tributário de 1.^a Instância de Lisboa, a liquidação da taxa relativa a Instalações Abastecedoras de Carburantes Líquidos, Ar e Água, liquidação essa praticada pela Câmara Municipal de Sintra.

O **Mmo.** Juiz do 2º Juízo daquele Tribunal julgou a impugnação procedente.

Inconformada, a Câmara Municipal de Sintra interpôs recurso para o Tribunal Central Administrativo. Este negou provimento ao recurso.

De novo inconformada, a Câmara Municipal de Sintra interpôs recurso para este Supremo Tribunal.

Formulou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

1. A liquidação da taxa dos presentes autos é perfeitamente legal, porquanto existe uma relação sinalagmática entre a aplicação da taxa e a contrapartida recebida pela ora recorrida e prestada pela ora recorrente, pois que,

2. Há utilização e aproveitamento de bens do domínio público pela impugnant e ora recorrida, dado, que ocupa, com as suas instalações abastecedoras de carburantes líquidos, ar e água, o domínio público.

3. Não existe, nos presentes autos, desproporcionalidade entre a prestação do particular e a contraprestação prestada pela ora recorrente, bem pelo contrário existe equivalência, equilíbrio, correlação entre a quantia exigida à recorrida e a contraprestação prestada pela recorrente pela utilização de bens do domínio público.

4. Já que, na fixação do montante das taxas a praticar este não tem que ser necessariamente para cobrir exactamente os custos, o montante pode ser superior, sem que, exclusivamente por isso, deixe de existir equivalência ou correlação entre a prestação e a contraprestação.

5. Isto é, pode existir desproporção, o que não pode suceder é que a mesma seja intolerável.

6. Assim, na fixação do montante das taxas não tem forçosamente de ser apenas atendido o critério da inflação, podendo ser atendidos outros, nomeadamente os de cariz social e político.

7. Pelo que, nos presentes autos não houve, salvo melhor opinião, violação do princípio da proporcionalidade.

Contra-alegou a impugnant, ora recorrida, sustentando que o recurso não merece provimento.

A EPGA junto deste Supremo Tribunal defende que o recurso merece provimento, devendo ser ordenada a ampliação da matéria de facto.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2. É a seguinte a matéria de facto fixada no TCA:

1) A sociedade Auto Quitério - Sociedade de Lavagens Automáticas, L.^{da}, explora, no concelho de Sintra, um posto de abastecimento de carburantes líquidos, ar e água, situado na Rua Elias Garcia, 181, Queluz.

2) O posto referido em 1) está inteiramente instalado em terreno do domínio público.

3) Por ofício de 04/01/95, da Câmara Municipal de Sintra, foi notificada a impugnant para proceder ao pagamento, durante os meses de Janeiro e Fevereiro, da quantia de 1.592.880\$00, de acordo com o estipulado nos arts. 42º, n.º 1, 43º, n.º 1, e 44º da Tabela de Taxas em vigor naquela autarquia.

4) A presente impugnação foi deduzida em 15/05/95, perante o órgão executivo da Câmara Municipal de Sintra, ao abrigo do n.º 2 do art. 22º da Lei n.º 1/87, de 06/01, e solicitando, em caso de indeferimento, a remessa da impugnação a este Tribunal Tributário.

5) O órgão executivo da Câmara Municipal de Sintra apreciou em 12/07/95 a impugnação dita em 4), mantendo a liquidação impugnada e determinou a remessa do processo a este Tribunal Tributário.

6) A liquidação que vem impugnada foi efectuada de acordo com a Tabela de Licenças e Taxas, aprovada pela Câmara Municipal de Sintra, em 20/10/89, e em vigor desde 02/12/89, a qual contém o Capítulo IX intitulado "Instalações Abastecedoras de Carburantes Líquidos, Ar e Água", cuja cópia consta de fls. 38 a 41 ... e de onde se destaca que por cada "Bomba de Combustível" instalada em local público passou a ser exigida a taxa de 300?000\$00, atualizável segundo o índice anual de preços no consumidor, publicado pelo Instituto Nacional de Estatística.

O TCA, para negar provimento ao recurso, assentou que o tributo cobrado é uma taxa. Mas a respectiva ilegalidade tinha a ver com um critério de desproporcionalidade.

No acórdão recorrido escreveu-se que uma taxa, mesmo que o sinalagma seja desproporcional, não deixa de o ser, convertendo-se, sem mais, face a essa desproporcionalidade, em imposto. Mas considerou-se haver uma clara violação do princípio da proporcionalidade.

Escreveu-se:

"...a medida adoptada de aumentar a taxa para o décuplo ... resulta destituída de qualquer nexo de proporcionalidade. Um aumento de tal ordem de grandeza surge, de todo inusitado, sem qualquer parâmetro de correspondência..."

O **Mmo.** Juiz, na sua sentença, anulou a liquidação, com o fundamento de que o tributo em causa era um imposto e não uma taxa.

Não aceitando a tese do **Mmo.** Juiz (estamos perante uma taxa e não perante uni imposto), reconhecemos embora que a questão

da proporcionalidade (que é a que está aqui em causa) já fora perspectivada em termos agudos pelo Mmo. Juiz, quando escreveu: “...quanto à alegada desproporcionalidade do aumento da taxa, em face do probatório, faltam elementos que nos conduzam a julgá-la verificada. Desde logo, nem sequer se provou nos autos que no ano anterior à entrada em vigor da tabela de taxas de 02/12/89 a impugnante apenas pagava de taxa por cada bomba de combustíveis, a quantia de 30.000\$00. E; além disso, sempre seria necessário verificar há quanto tempo não eram actualizadas as taxas, antes de 02/12/89, para aferir se o alegado aumento de 30.000\$00 para 300.000\$00 implicou a falada desproporcionalidade transformadora daquilo que devia ser uma taxa num imposto...”

Tem razão o Mmo. Juiz quando dá conta das questões de facto susceptíveis de conduzir a que se diga que há ou não desproporcionalidade.

Questões que têm que ser respondidas.

Até porque a proporcionalidade é uma norma com assento constitucional (art. 18º, n.º 2, da Constituição).

Dispõe tal norma constitucional:

“A lei só pode restringir os direitos, liberdades e garantias nos casos expressamente previstos na Constituição, devendo as restrições limitar-se ao necessário para salvaguardar outros direitos ou interesses legalmente protegidos”.

O que se deve entender como “repelindo as medidas desajustadas, inadequadas, desnecessárias, empregues com excesso (da justa medida)”.

Ou seja: impõe-se ampliar a matéria de facto.

Na verdade, a desproporção tanto pode estar a montante como a jusante.

Na verdade, nada nos diz que a taxa de 30.000\$00 não possa ela mesmo ser desproporcional. Mas desproporcional porque demasiado baixa. O que levaria que aquele aumento não violasse então o princípio da proporcionalidade.

Tem razão a EPGA ao referir a existência de acórdão deste STA em que eram os mesmos os sujeitos processuais e a mesma a questão a dirimir (acórdão de 11/07/01 (rec. n.º 25?870).

Escreveu-se no citado aresto:

“... Não equivale isto a dizer que, no caso, saiu ofendido o princípio da proporcionalidade. É que nos falta no processo, qualquer valor de referência, que permita afirmar uma desproporção entre a taxa exigida à recorrida e o benefício que, em contrapartida, lhe é proiciado. Estando, agora, em causa o quantitativo da taxa, o seu aumento, só por si, não faz, independentemente da ordem da sua grandeza que a taxa deixe de ser adequada para assegurar os fins de interesse público que com ela se pretende atingir, nem a torna dispensável ou excessiva relativamente ao necessário para atingir o objectivo visado”.

E adiante:

“Significa isto que se torna necessário apurar em que momento haviam sido fixados os quantitativos que vigoravam em 1988, e qual a erosão desde então e até 1989 sofrida pela moeda, de acordo com os índices de preços estabelecidos para cada um dos anos intermédios.”

Estas observações merecem-nos inteiro acolhimento.

Daí que se imponha a ampliação da matéria de facto, em ordem a obter o necessário substrato de facto capaz de permitir a ajustada decisão de direito.

Ampliação que se ordena, nos termos do art. 729º, n.º 3, do CPC.

4. Face ao exposto, acorda-se em conceder provimento ao recurso, revogando o acórdão recorrido, em ordem à ampliação da matéria de facto, nos termos acima precisados.

Sem custas.

Lisboa, 29 de Maio de 2002. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Fonseca Limão* — *Benjamim Rodrigues*.

Acórdão de 29 de Maio de 2002.

Assunto:

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

Doutrina que dimana da decisão:

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

Recurso n.º 26.579. Recorrente: Chupas e Morrão, L.^{da}; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Juiz Consº Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do STA:

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto por CHUPAS E MORRÃO, L.^{da}, da sentença do TT de 1ª Instância da Guarda, proferida em 14105101 que rejeitou a impugnação judicial pela mesma deduzida contra a liquidação de IRC de 1993 e respectivos juros compensatórios.

Fundamentou-se a decisão em não ter sido previamente deduzida reclamação da fixação da matéria colectável nos termos do artº 84º do CPT mas, antes, reclamação graciosa de acordo com o disposto no seu artº 95º, tornando-se, assim, a quantificação daquela caso resolvido, passando o acto a ser contenciosamente inimpugnável.

A recorrente formulou as seguintes conclusões:

“a) A sentença recorrida relevou a falta de apresentação da reclamação a que aludem os arts. 84º, n.º 1, e 136º, n.º 1, do CPT em termos simplesmente abstractos, sem curar de saber se a ora recorrente havia ou (não) sido notificada para o fazer.

b) Ora, o certo é que a ora recorrente nunca foi notificada para reclamar em tais termos.

c) As únicas notificações que lhe foram feitas foi a do acto de liquidação (e para o seu pagamento), e a constante do Doc. de fls. 3, mas tendo esta como objecto apenas dar-lhe conhecimento dos fundamentos em que se fundou o acto de liquidação.

d) A poder considerar para efeitos de ilegalidade de interposição da impugnação judicial a falta de apresentação da reclamação a que alude o artº 84º, n.º 1, do CPT, então também o tribunal recorrido não poderá deixar de considerar o seu antecedente lógico traduzido na falta de notificação à ora recorrente do eventual acto de fixação

do lucro tributável, eventualmente praticado pelo fisco, e para reclamar nos termos dos arts 84º, nº 1, e segs. do CPT, e de anular esse acto por preterição de tal formalidade legal.

e) Para decidir sobre a necessidade de apresentação da reclamação a que alude o artº 84º do CPT o tribunal recorrido equacionou a questão à face dos fundamentos da Impugnação judicial.

f) Todavia, essa questão só poderia ser correctamente equacionada e resolvida à face da decisão de indeferimento da reclamação graciosa que é o acto imediatamente impugnado e do acto tributário mediamente impugnado.

g) Ora, segundo decorre dos fundamentos deste acto, o agente fiscal identifica concreta e determinadamente cada um dos factos que considera existir na escrita da ora recorrente e que são susceptíveis de gerar a obrigação de imposto à face dos imperativos legais que cita.

h) Tal identificação dos factos tributários é feita nas várias subdivisões do nº 4 do relatório, sendo no nº 5 do mesmo relatório feito, segundo os seus próprios termos, o “Resumo das Correções Efectuadas” à matéria tributável declarada pela ora recorrente e no nº 6 apontadas discriminadamente por montantes aritméticos concretamente apurados as “Correções ao Lucro Tributável” (como aí expressamente se diz) que aí se resumem, dizendo-se que elas são devidas “ao incumprimento dos artigos do Código do Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Colectivas a seguir indicados.

i) Ao contrário do entendido na sentença recorrida, sempre que se esteja perante um resultado cujo cômputo se faça apenas aritmeticamente mediante a simples subsunção aos imperativos legais dos factos tributários, sejam eles declarados pelo contribuinte, sejam investigados pela administração fiscal, estamos perante correções aritméticas.

j) Quando o apuramento da matéria tributável resulte do simples confronto com os preceitos legais dos quantitativos exactamente determinados detectados pela administração fiscal como não tendo sido tomados em conta pelo contribuinte na sua declaração estamos, sem sombra de dúvida em face de uma correção aritmética.

l) Não houve qualquer decisão autonomamente proferida fora da decisão do acto de liquidação que houvesse sido notificada à ora recorrente para dela poder reclamar nos termos do artº 84º do CPT: a única coisa que houve, mas como simples precedente lógico do acto de liquidação, foi o apuramento do lucro tributável ao qual a taxa do imposto foi aplicada.

m) Aqueles fundamentos do acto de liquidação revelam apenas correções técnicas na aceção precisada e foi como tais que elas aí foram expressamente qualificadas, além de o voltarem a ser a quando da na decisão que apreciou a reclamação graciosa feita pela ora recorrente.

n) Perante o tipo de correções como as que são enunciadas no relatório da fiscalização que serve de fundamento ao acto de liquidação adicional não tem qualquer razão de ser a intervenção de uma Comissão, como é a que subjaz ao artº 84º do CPT, que está vocacionada para apurar factos apenas presuntivos ou como certa margem de indeterminação com base em regras de experiência técnica ou comum.

o) Na verdade, no caso dos autos a questão a decidir é apenas a de saber se existe violação de lei por erro nos pressupostos de facto (inexistência dos factos apontados susceptíveis de subsunção

ao abstractamente previstos na lei e a expressão quantitativa exacta que lhes foi assinalada) ou por erro nos pressupostos de direito.

p) Sendo assim, a situação em apreço enquadra-se na hipótese referida no 3 do artº 84º do CPT (redacção do DL. nº 47/95, de 10/3), não havendo lugar à reclamação considerada pela sentença.

q) Independentemente do exposto, acresce ainda que, sendo o acto impugnado a decisão de indeferimento da reclamação graciosa feita pela ora recorrente contra o acto de liquidação (e diga-se aqui que parte dela, aqui, evidentemente, não impugnada até foi atendida), não é pressuposto legal necessário dela a apresentação da reclamação a que alude o artº 84º do CPT.

Por todas estas razões e o mais que o douto tribunal suprirá benignamente deve a sentença recorrida ser revogada e substituída por outra decisão que conheça do fundo da impugnação judicial e a julgue procedente por provada como foi pedido e alegado depois de instruídos os autos.”

A Fazenda Pública não contra-alegou.

O Ex.º Magistrado do MP, no seu parecer, excepcionou, todavia, a incompetência deste tribunal em regra da hierarquia, por o recurso não versar apenas matéria de direito, atento o vertido nas preditas conclusões b), c), d), j), l) e m).

E, corridos os vistos legais, há que apreciar, em primeiro lugar, a competência deste STA em razão da hierarquia.

Ora ele é absolutamente incompetente para o conhecimento do recurso, já que este tem por fundamento, também, matéria de facto.

Na verdade, a recorrente refere, nomeadamente, não ter sido notificada do “eventual acto de fixação do lucro tributável”, praticado pelo fisco - cfr. conclusão d) -, que “nunca foi notificada para reclamar” - conclusão b) -, que apenas foi notificada do acto de liquidação (e para o seu pagamento) e da “constante do doc, de fls. 3º” e, finalmente - conclusão l) - que “não houve qualquer decisão autonomamente proferida fora da decisão do acto de liquidação que houvesse sido notificada à ora recorrente para dela poder reclamar nos termos do artº 84º do CPT: a única coisa que houve, mas como simples precedente lógico do acto de liquidação, foi o apuramento do lucro tributável ao qual a taxa do imposto foi aplicada”.

Matéria factual que não consta da decisão recorrida.

E a respectiva relevância, ou não, para a justa decisão da causa não pode ser equacionada para definir o tribunal competente, antes há-de ser este, como tal, a apreciá-la.

Como é jurisprudência constante e uniforme deste tribunal, porque a sua competência se afere pelo quid disputatum que não pelo quid decisum, é indiferente, para o efeito, determinar a atendibilidade ou o relevo das afirmações factuais no julgamento do recurso.

Pelo que versa matéria de facto o recurso em que se apontam factos que a decisão recorrida não fixou.

Cfr., por mais recentes, os Acds. de 10/10/01, Recs. 26.316 e 26.164, 03/10/01 Recs. 26.070, e 26.110, 30/05/01, Rec. 25.647.

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

tributários de 1ª Instância, salvo o disposto na alínea b) do n.º 1 do art.º 32.º».

Assim, tais fundamentos factuais do recurso importam a incompetência deste STA para dele conhecer, fazendo, antes, radicá-la no dito TCA.

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

Custas pela recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 75 euros e a procuradoria em 50 %.

Lisboa, 29 de Maio de 2002. — *Brandão de Pinho* (relator) — *António Pimpão* — *Almeida Lopes*.

Acórdão de 29 de Maio de 2002.

Recurso n.º 26 756. Caixa Geral de Depósitos, S. A.; recorridos: Adriano Manuel Lopes e Estefânia Maria das Neves Soares Lopes; relator: Ex.º Juiz Cons.º Dr. Benjamim Rodrigues.

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

A — O relatório:

1. A CAIXA GERAL DE DEPÓSITOS vem reclamar, nos termos dos arts. 9.º, n.º 2, e 111.º, n.º 2, da LPTA, para a conferência do despacho do relator de fls. 226, o qual julgou deserto, por falta de alegações, o recurso por ela interposto para este Supremo Tribunal, pedindo a sua revogação.

2. Argumenta a reclamante que, ao contrário do considerado no despacho reclamado, apresentou as alegações de recurso e que o fez em tempo, porquanto, tendo sido notificada do despacho de admissão do recurso por carta registada de 10/10/200, a notificação se presume efectuada apenas no dia 15/10/2001 em virtude do 3.º dia após a data do registo ter recaído num sábado, e as alegações foram remetidas por via fax (telecópia) no dia 30/10/2001, dia este que é o 15.º dia após a notificação do despacho que admitiu o recurso.

3. Os recorridos, notificados da reclamação, nada disseram.

4. O Ex.º Magistrado do M.º P.º, no seu parecer, opinou pelo deferimento da reclamação.

Após vistos dos senhores juízes-adjuntos cumpre decidir.

B — A fundamentação:

5. A questão decidenda,

É a de saber se o recurso interposto pela reclamante para este Supremo Tribunal não está deserto por falta de alegações.

6. Do mérito da reclamação:

Não restam dúvidas de que assiste razão à reclamante e que o despacho reclamado apenas se justifica por um evidente lapso do relator na consulta e exame do processo, de que o mesmo se penitencia.

Na verdade, e como bem nota a reclamante, as alegações de recurso foram recebidas no tribunal a quo, pela via fax, no dia 30/10/2001, com se nota de fls. 191. E o original das mesmas veio aí a ser apre-

sentado em 05/11/2001. Ora, a recorrente fora notificada do despacho que admitiu o seu recurso (de fls. 186) através de carta registada de 10/10/2001. O terceiro dia contado desta data ou seja, o dia 13/10/2001, recaiu em um sábado. Assim sendo, a notificação apenas se considera feita no primeiro dia útil seguinte após ele ou seja, no dia 15/10/2001 em virtude daquele dia 13 não ser um dia útil de trabalho e o dia 14 ter sido domingo, nos termos do art.º 39.º do CPPT⁽¹⁾. De acordo com o disposto no art.º 282.º, n.º 3, do CPPT «o prazo para as alegações a efectuar no tribunal recorrido é de 15 dias, contados para o recorrente, a partir da notificação referida no número anterior, ...». Assim sendo, o prazo para a apresentação as alegações de recurso apenas terminou em 30/10/2001 ou seja, precisamente no dia que estas foram enviadas e recebidas no tribunal a quo pela via fax. Por outro lado, o art.º 150.º, n.º 2, al. c), do CPC, aplicável ao processo tributário por mor do disposto no art.º 2.º, al. e), do CPPT autoriza a apresentação das alegações através de telecópia (fax), «valendo como data da prática do acto a da sua expedição». Acontece, ainda, que a reclamante enviou dentro do prazo legal estabelecido no n.º 3 do citado art.º 150.º do CPC a cópia de segurança da telecópia ou seja, no prazo de 5 dias, dado que ela foi recebida a 5/11/2001, mas os dias 3 e 4 foram, respectivamente, sábado e domingo.

Temos, pois, que o recurso não está deserto, ao contrário do que por lapso o relator decidiu, pelo que se impõe o deferimento da reclamação.

C — A decisão:

7. Destarte, atento tudo o exposto, acordam os juízes deste tribunal em deferir a reclamação e em revogar o despacho do relator que julgou o recurso deserto, bem como a condenação em custas nele decretada.

Sem custas.

Lisboa, 29 de Maio de 2002. — *Benjamim Rodrigues* (relator) — *Ernâni Figueiredo* — *Fonseca Limão*.

Acórdão de 29 de Maio de 2002.

Assunto:

Questão de facto. Incompetência hierárquica.

Doutrina que dimana da decisão:

Se no recurso interposto de decisão do tribunal tributário de 1ª instância se incluírem questões de facto de que aquele não haja conhecido, é o Supremo Tribunal Administrativo incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso, cabendo tal competência ao Tribunal Central Administrativo (2ª Secção).

⁽¹⁾ É do mesmo sentido o art.º 254.º do Cód. de Proc. Civil.

Recurso nº 26 776. Recorrente: Tecnalarme Comércio de Equipamentos de Segurança, Lda; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Conselheiro Vítor Meira.

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

“Tecnalarme - Comércio de Equipamento de Segurança, Lda.” deduziu no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Setúbal embargos de terceiro contra a penhora do direito ao trespasse e arrendamento de um prédio, invocando a sua posse por contrato promessa celebrado com os proprietários.

Por sentença do M.^{mo} Juiz daquele Tribunal foram os embargos julgados improcedentes.

Inconformada com tal decisão recorreu a embargante para este Supremo Tribunal Administrativo, formulando as seguintes conclusões:

1 - A recorrente só teve conhecimento da penhora quando foi afixado em 11 de Abril de 2000, na porta do prédio, o edital da Repartição de Finanças designando data, hora e local para a venda do direito;

2 - A recorrente tem a posse legítima, pública, pacífica e continuada do imóvel desde 1 de Setembro de 1999, isto é, desde a altura em que os proprietários do prédio lhe entregaram o mesmo, celebrando um contrato promessa de arrendamento comercial;

3 - Nem a recorrente nem os proprietários do prédio são responsáveis quer directa quer subsidiariamente pela dívida de IVA em execução;

4 - A figura jurídica de embargos de terceiro tem por objecto a ofensa da posse de um terceiro sobre um bem, em virtude de uma diligência ordenada judicialmente, sendo certo que se considera como terceiro neste caso aquele que não interveio na execução ou no acto jurídico de que emane a diligência judicial, nem represente quem foi condenado no processo ou se obrigou no acto;

5 - O meio processual é o próprio, a dívida não é imputável à recorrente legítima possuidora do imóvel;

6 - Os embargos foram deduzidos tempestivamente e correspondem aos factos e à verdade;

7 - A Administração Fiscal, exercendo o seu poder/dever oficioso sabe que a recorrente retém na fonte a taxa legalmente prevista sobre o valor da renda, sendo igualmente certo que das declarações de IRC Modelo 22 constam os custos com arrendamento do local de que a recorrente é legítima possuidora.

Não houve contra-alegações.

Pelo Ex.^{mo} Magistrado do Ministério Público foi emitido parecer no sentido da incompetência em razão da hierarquia deste Supremo Tribunal Administrativo para conhecer do recurso por este não versar exclusivamente matéria de direito.

Ouvida a recorrente sobre tal questão prévia veio ela dizer que o que pretende é a decisão pelo Tribunal da aplicação do direito *in casu* e não qualquer apreciação dos factos não considerados provados.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

A sentença recorrida considerou provados os seguintes factos:

1 - Na 2ª Repartição de Finanças de Setúbal foi instaurada execução fiscal contra Justino & Meira - Sertecal Segurança Electricidade e

Automatismos, Lda para pagamento de Esc: 3.243.804\$00 provenientes de Imposto sobre o Valor Acrescentado dos anos de 1991 a 1994.

2 - Para garantia do pagamento desta quantia, foi penhorado, no dia 10/05/95, o direito ao trespasse e arrendamento do prédio urbano descrito na matriz predial sob o artº 1154º-X da freguesia de Santa Maria da Graça, sito na Estrada dos Ciprestes, nº139-Z, Quinta da Boa Esperança, em Setúbal.

3 - O direito penhorado resulta do contrato de arrendamento celebrado entre Maria Alice Marcelino Fuzeta e Mário Noel Marques Fuzeta e a executada, em 27/07/92.

4 - Maria Alice Marcelino Fuzeta e Mário Noel Marques Fuzeta foram notificados, respectivamente, em 25/08/95 e 31/08/95, da penhora referida em 2.

5 - No dia 01/09/99 entre Maria Alice Marcelino Fuzeta e a embargante foi celebrado um contrato promessa de arrendamento referido ao prédio mencionado em 2.

6 - A partir de meados de 1999, a embargante passou a exercer a sua actividade de venda de equipamentos de segurança e automatismos no prédio referido em 2, pagando também as respectivas rendas.

7 - No dia 11/04/00 foi afixado à porta do prédio referido em 2 um edital anunciando que a data designada para a venda do direito penhorado era o dia 23/05/00.

8 - Estes embargos foram instaurados no dia 15/06/00.

Logra prioridade de apreciação a questão prévia suscitada.

Nos termos dos artigos 167º do Código de Processo Tributário e 32, nº 1.º, alínea b), do ETAF este Supremo Tribunal apenas conhece dos recursos dos tribunais tributários de 1ª instância com exclusivo fundamento em matéria de direito. Conforme este Tribunal tem vindo a decidir em inúmeros acórdãos, na esteira do ensinamento do Prof. Manuel de Andrade de que a competência se afere pelo *quid disputatum* e não pelo *quid decisum*, para a determinação da competência do tribunal não importa saber se a matéria invocada releva ou não para a decisão do recurso por a questão da competência ter de ser previamente resolvida.

Nas alegações da recorrente e respectivas conclusões que acima se transcreveram sustenta a recorrente, como refere o Ministério Público, que “só teve conhecimento da penhora quando foi afixado em 11 de Abril de 2000, na porta do prédio, o edital da repartição de finanças designando data, hora e local para a venda do direito” (conclusão 1ª).

Como se alcança da factualidade fixada que se transcreveu tais factos não constam ali como provados, havendo por isso que concluir que o recurso não versa exclusivamente matéria de direito, o que determina a incompetência hierárquica do Tribunal para dele conhecer. Saber se tais factos são ou não relevantes para conhecer do recurso é questão a apurar pelo Tribunal que for competente para o julgamento.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência em declarar este Supremo Tribunal Administrativo incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso, cabendo tal competência

ao Tribunal Central Administrativo Custas pela recorrente, fixando em 99 euros a taxa de justiça e em 40% a procuradoria.

Lisboa, 29 de Maio de 2002. — *Vitor Meira* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Benjamim Rodrigues*.

Acórdão de 5 de Junho de 2002.

Assunto:

Recurso per saltum. Matéria de facto. Incompetência do S.T.A. Competência do T.C.A.

Doutrina que dimana da decisão:

Questionando-se, nas conclusões do recurso per saltum, matéria de facto, é de concluir pela incompetência, em razão da hierarquia, do S.T.A. e pela competência do T.C.A. para daquele conhecer.

Recurso n.º 388/02, em que são recorrente PLANIMOLDE - CENTRO DE PLANEAMENTO E FABRICO DE MOLDES, L.^{DA}, e recorrida a FAZENDA PÚBLICA e de que foi Relator o Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. JOÃO PLÁCIDO FONSECA LIMAÕ.

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

PLANIMOLDE - Centro de Planeamento e Fabrico de Moldes, L.^{da}, inconformada com a sentença do M.^o Juiz do T. T. de 1.^a Instância de Leiria, que lhe julgou improcedente a oposição deduzida, daquela interpôs recurso para este S.T.A, terminando as suas alegações com a formulação de um quadro conclusivo onde, para além do mais, afirma:

“No âmbito do *dossier* 870 477 P1, o último pagamento efectuado à recorrente foi de 2 544 695\$00, sendo este proveniente do Orçamento de Estado da Segurança Social” (conclusão 1.^a).

O Ex.^{mo} Magistrado do M.^o P.^o, junto deste S. T. A., foi de parecer que em tal conclusão afirma-se um facto não estabelecido na decisão recorrida e, por isso, não tendo o recurso por exclusivo fundamento matéria de direito, não é este S.T.A. competente para o apreciar.

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

Corridos os vistos legais, cumpre decidir, começando por conhecer da questão da competência deste S.T.A. para o conhecimento do recurso.

Confrontada a conclusão 1.^a, do recurso com a sentença recorrida, desde logo resulta que, nesta, embora se tenha considerado provado que à oponente foi paga a dita quantia, nada se estabeleceu quanto à questão de saber se foi ou não o último pagamento que lhe foi feito.

Ora, a questão de saber se o pagamento de tal quantia representou ou não o último pagamento feito à oponente, logra enquadramento

no domínio factual, visto que se trata de captar uma ocorrência da vida real que em nada se prende com a interpretação e aplicação da lei.

Significa isto que o recurso não tem por exclusivo fundamento matéria de direito.

O que, nos termos dos arts. 21.º, n.º 4, 32.º, n.º 1, al. b), 39.º e 41.º, n.º 1, al. a), do E.T.A.F., determina a incompetência deste S.T.A. para o conhecimento de o recurso, sendo, para tanto, competente, o T. C. A., pela Secção de Contencioso Tributário.

Termos em que se acorda em declarar este S.T.A. incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do recurso e competente, para o efeito, o T. C. A., pela Secção de Contencioso Tributário.

Custas pela recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 90 euros e a procuradoria em 50%.

Lisboa, 5 de Junho de 2002. — *João Plácido Fonseca Limão* (relator) — *Ernâni Figueiredo* — *Lúcio Barbosa*.

Acórdão de 5 de Junho de 2002.

Assunto:

Impugnação. Liquidação. Erro imputável aos serviços. Juros indemnizatórios.

Doutrina que dimana da decisão:

I — Determinando-se, em processo de impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços numa liquidação, de que resulte pagamento da dívida tributária que não é devida (ou em montante superior ao legalmente devido), são devidos juros indemnizatórios.

II — Isto mesmo que os serviços se limitem a proceder a uma liquidação em estrito cumprimento de uma lei que viole directiva comunitária.

Recurso n.º 392/02-30. Recorrente: Fazenda Pública. Recorrida: OPTIMUS — TELECOMUNICAÇÕES, S. A. Relator: Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Lúcio Barbosa.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. OPTIMUS — TELECOMUNICAÇÕES, S. A., com sede no Lugar do Espido, Via Norte, Maia, impugnou judicialmente, junto do Tribunal Tributário de 1.^a Instância do Porto, a liquidação de emolumentos do regime comercial.

Alegou vícios de violação de lei (lei constitucional e lei comunitária).

O M.^{mo} Juiz do 1.º Juízo daquele Tribunal julgou a impugnação procedente.

Inconformado, apenas no tocante à questão dos juros indemnizatórios, o REPRESENTANTE DA FAZENDA PÚBLICA interpôs

recurso para este Supremo Tribunal, formulando as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

1 - Inexistindo no processo quaisquer indícios de erro imputável ao serviço foi aplicada correctamente a Tabela de Emolumentos do Registo Comercial inexistindo qualquer obrigação de indemnizar.

2 - Não deve por isso haver qualquer condenação da entidade liquidadora no pagamento de juros indemnizatórios à impugnante com fundamento na mera anulação da liquidação, uma vez que o erro de interpretação, *in casu*, melhor se dirá, de cumprimento do estritamente estabelecido nos arts. 1.º, n.º 3, 14.º e 23.º, al. c), da Tabela de Emolumentos do Registo Comercial, aprovada pela Portaria n.º 996/98, de 25/11, e do art. 52.º da Lei 127-B/97, de 20/12, não substancia de per si qualquer erro imputável aos serviços.

3 - Os juros previstos nos arts. 24.º do CPT, 61.º do CPPT e 43.º da LGT, que a douda decisão aplicou directa e automaticamente, correspondem a uma concretização do direito de indemnização previsto no art. 22.º da CRP, que consagra um princípio de responsabilidade assente na prática de actos ilícitos e culposos.

4 - Como se decidiu no doudo acórdão da Secção de Contencioso Tributário do STA de 16/05/01, tirado no rec. 25.863 "... um pedido de condenação da Fazenda no pagamento de juros indemnizatórios terá de ser um verdadeiro pedido contra a Fazenda, a fim de esta poder usar do contraditório. O contribuinte tem de alegar e provar ter havido erro imputável aos serviços, como a lei exige".

5 - A douda sentença recorrida violou os arts. 1.º, n.º 3, 14.º e 23.º da Tabela de Emolumentos do Registo Comercial, aprovada pela Portaria n.º 996/98, de 25/11, o art. 52.º da Lei 127-B/97, de 20/12, o art. 24.º do CPT, o art. 61.º do CPPT, o art. 43.º, 1, da LGT e o art. 22.º da CRP.

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

O EPGA defende que o recurso deve improceder.

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

a) Em 5/2/99 a impugnante pagou na Conservatória do Registo Comercial do Porto pela inscrição de uma alteração do contrato social a quantia de Esc. 13.550.250\$00.

3. Está em causa, como bem refere a recorrida, tão-só e apenas a questão dos juros indemnizatórios, por isso que a questão a decidir se fixa pelas conclusões das respectivas alegações, sendo que estas apenas abarcam o pedido de juros indemnizatórios.

Vejamos então.

Diferentemente do que parece sustentar o recorrente (vide conclusão 3ª), a impugnante fez um pedido de juros indemnizatórios, pelo que a Fazenda Pública teve a possibilidade de exercer o respectivo contraditório.

Mas serão devidos juros indemnizatórios?

Vejamos.

Dispõe o art. 43.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária:

"São devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido."

Comentando este artigo dizem Diogo Leite de Campos e Outros, na sua *Lei Geral Tributária, Comentada e Anotada*, ano de 1999, pág. 141:

"O erro imputável aos serviços que operaram a liquidação fica demonstrado quando procederem a reclamação graciosa ou a impugnação dessa mesma liquidação."

Ou seja: para estes autores, a simples procedência da impugnação leva, em linha recta à ocorrência de erro imputável aos serviços que procederam à liquidação.

Na verdade, não há que fazer qualquer tipo de distinção entre as razões que levaram a tal erro.

Não há assim que curar de saber se estamos perante um erro em sentido estrito, resultante de uma deficiência técnica dos próprios serviços de liquidação, ou, pelo contrário, se estamos perante um erro em sentido lato, resultante de vício da lei, sendo que então a liquidação está correcta de acordo com a lei, mas esta sofre, por exemplo, do vício de inconstitucionalidade, ou do vício de violação de lei comunitária.

No caso dos autos, o M.^{mo} Juiz concluiu que a lei, com base na qual foi efectuada a liquidação, viola lei comunitária. Daí decorre, na sequência do que vai dito, que a liquidação feita com base em lei que viola lei comunitária, sendo ilegal, não pode deixar de ser anulada, sendo o impugnante ressarcido com juros indemnizatórios pela importância por si indevidamente paga, em resultado desse erro resultante, em primeira instância, da lei (violadora de lei comunitária) que os serviços aplicaram.

São pois devidos juros indemnizatórios.

Juros que serão contados nos termos da lei - art. 61.º, n.º 3, do CPPT.

A pretensão do recorrente está assim votada ao insucesso.

4. Face ao exposto, acorda-se em negar provimento ao recurso. Sem custas, por delas estar isento o recorrente.

Lisboa, 5 de Junho de 2002. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Alfredo Madureira* — *Benjamim Rodrigues*.

Acórdão de 5 de Junho de 2002.

Assunto:

Recurso jurisdicional per saltum. Culpa do gerente revertido. Matéria de facto. Incompetência do STA em razão da hierarquia.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *A apreciação da culpa do gerente constitui matéria de facto.*
- 2 — *Como assim, insurgindo-se o recorrente, nas conclusões de alegação de recurso de sentença da 1ª instância para o STA, contra a proclamação pelo tribunal a quo de culpa sua na insuficiência do património da sociedade*

para satisfação dos créditos fiscais, instalada está controvérsia no campo factual, a reclamar a intervenção da Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, donde a incompetência hierárquica da Secção homónima do STA.

Recurso nº 400/02-30. Recorrente: Luís Filipe Castro de Lemos; Recorrida: Fazenda Pública Relator: Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Mendes Pimentel.

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

Luís Filipe Castro de Lemos, residente na Estrada da Papanata, 180, 4º, Dt., F, em Viana do Castelo, inconformado com a sentença do TT de 1ª Instância de Viana do Castelo que julgou improcedente esta oposição, que deduziu contra a execução fiscal n.º 2321-98/100552.9, vem até nós, culminando a sua alegação de recurso com as seguintes conclusões:

1. O Rct. foi executado, visando-se que, como responsável subsidiário, pague um dívida fiscal cuja liquidação não está definitivamente fixada.

2. Pressuposto da sua legitimidade é que a liquidação exista efectivamente. Isto é, tenha "transitado".

3. E esta liquidação não existe porque objecto de reclamação, com efeito suspensivo.

4. O Rct. questionou a constitucionalidade da presunção de culpa e da inversão do ónus da prova quanto à culpa e o que se decidiu foi da constitucionalidade da reversão.

5. Ora, as sobreditas inversão e presunção são inconstitucionais, por violarem os princípios da capacidade contributiva, da necessidade de proporcionalidade e dos princípios subjacentes ao Estado de Direito, em sentido material.

6. Não se provou qualquer culpa do recorrente.

7. Mesmo com as insuperáveis limitações emergentes da inversão do ónus da prova, o Rct. demonstrou que a situação deficitária da empresa se ficou a dever a factores exógenos e incontroláveis e não a culpa sua.

8. Recessão do mercado, perda de créditos, encargos financeiros elevados, perda de *stocks*, etc., são razões mais que suficientes. Assim, decidindo-se como se decidiu violou-se o disposto nos artigos 13º, 286º e 237º do CPT e 2º, 107º e 266º da CRP.

Não houve contra-alegação.

O distinto PGA emitiu parecer no sentido de que o Rct. não cingiu a sua divergência com a decisão *a quo* à interpretação e aplicação da lei, uma vez que nela se faz referência a matéria de facto, pelo que o mesmo não versa, apenas, matéria de direito, pelo que o STA é hierarquicamente incompetente para o seu conhecimento.

Levada esta posição do MP ao conhecimento das partes, apenas o Rct. se manifestou, dizendo, em suma, que "não estamos perante um caso de incompetência em razão de hierarquia. Quando muito, poderão ter-se por não escritas as conclusões que se consideram (*sic*) reportar-se a matéria de facto, conhecendo-se, tão-só, da matéria de direito ...".

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

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

Logra, efectivamente, prioridade de conhecimento, sendo que a sua eventual procedência prejudicará o de qualquer outra questão artigos 3º da LPTA, 45º do CPT e 101º e segs. do CPC.

Expostas que se mostram já as conclusões da alegação da recorrente onde se fixa o âmbito e o objecto do recurso (sem prejuízo, naturalmente, do estatuído no artigo 684º-A do CPC) importa, agora, consignar a factualidade que a instância considerou provada, sendo que do cotejo de ambas as materialidades brotará a resolução da questão de que, ora, nos ocupamos.

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

a) Contra SOCIMEL - Sociedade de Madeiras Embalagens Lemos, L.^{da}, foram instaurados os processos de execução fiscal com os n.ºs 2321-98/100552.9, 232198/100664.9, 98/100698.3 e 2321-98/100703.3, no total de 231 694 753\$00.

b) Tais processos destinam-se a obter a cobrança coerciva das seguintes dívidas: à Segurança Social do ano de 1996, no valor de 136 500\$00; IVA e juros compensatórios dos anos de 1992 a 1995, no valor de 189 624 785\$00; agravamento a que se reporta o art.º 90º-A do CPT, no valor de 1 651 857\$00 e IRC no montante de 40 281 611\$00.

c) Por não serem conhecidos bens penhoráveis à dita SOCIMEL, o chefe do Serviço de Finanças de Ponte de Lima ordenou a reversão por execução contra o aqui oponente, através do despacho cuja cópia consta de fls. 73 a 77;

d) Servem de título executivo às referidas execuções as certidões de dívida de fls. 15 a 72;

e) O oponente foi citado em 08.IX.1998.

f) Pelo menos desde 1988, tem sido o único e efectivo gerente da SOCIMEL.

g) No ano de 1988, numa altura em que o sector das madeiras ainda estava em expansão, a SOCIMEL efectuou investimentos na ordem dos 120 000 contos, na aquisição de máquinas e outros equipamentos e melhoramentos das instalações.

h) Por volta de 1990-1991, a SOCIMEL começou a atravessar dificuldades, em virtude da diminuição das encomendas e da concorrência de outras empresas.

i) Algumas das empresas sobre as quais a SOCIMEL detinha créditos entraram em falência e não pagaram tais créditos.

j) O principal mercado externo da SOCIMEL era a França e este país, a partir do início dos anos 90, passou a importar menos.

k) A SOCIMEL teve de manter em stock grandes quantidades de madeira que se deteriorou e que levou a que tivesse de ser vendida abaixo do preço de mercado.

l) Por outro lado, recorreu a crédito bancário, com o consequente aumento de encargos financeiros.

Ante este quadro factual, o M.^{mo} Juiz *a quo* veio a concluir que o oponente não fez, como lhe competia, a prova de que não ocorre culpa sua na insuficiência do património da sociedade artigo 13º do CPT.

Sucedem que nas 6ª, 7ª e 8ª conclusões, o Rct. sustenta que não se provou qualquer culpa sua, sendo que "demonstrou que a situação deficitária da empresa se ficou a dever a factores exógenos e incontroláveis."

Ora, é sabido que a determinação da existência de culpa constitui, geralmente, matéria de facto, pois, por via de regra, importa saber,

como no caso vertente, se ocorreu, ou não, ofensa de deveres gerais de diligência. Só consubstancia questão de direito quando envolva a formulação de juízo sobre a violação de preceitos legais ou regulamentares neste sentido, v., *inter alia*, os acórdãos desta Secção de 29.I.1997, 26.II.1997, 27.V.1998 e de 06.X.1999, *in*, respectivamente, recs. n.ºs 21 161, 20 929, 21 961 e 24 041.

Destarte, a matéria de facto não se nos apresenta consolidada, situação que reclama a intervenção do Tribunal Central Administrativo Secção de Contencioso Tributário, de competência generalizada, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 41º do ETAF.

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

E, como desde há muito este Supremo vem entendendo, pára a determinação da competência hierárquica à face do preceituado em tais artigos 32º, n.º 1, al. b), e 280º, n.º 1, o que é relevante é que o recorrente, na alegação de recurso e respectivas conclusões, suscite qualquer questão de facto ou invoque, como suporte da sua pretensão, factos que não foram dados como provados na decisão recorrida.

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

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

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

Temos, pois, que tanto constitui fundamento de facto do recurso a questão sobre a verificação de factos dados como provados, ou não, na decisão recorrida, quanto a afirmação de factos que a fixação probatória omite e cuja atendibilidade ou relevo no julgamento do recurso são indiferentes para efeitos de determinação da competência hierárquica, que, como sublinhado no acórdão desta Secção de 4.V.1994, rec. 17 463, se afere pelo *quid disputatum*, que não pelo *quid decisum*.

Isto assente, importa referir que segundo o artigo 21º, n.º 4, do ETAF, "a Secção de Contencioso Tributário (do STA) apenas conhece de matéria de direito nos processos inicialmente julgados pelos tribunais tributários de 1ª instância", estabelecendo, em consonância, o artigo 32º, n.º 1, al. b), do mesmo Estatuto, que "compete à Secção

de Contencioso Tributário (do STA) conhecer dos recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários de 1.ª instância, com exclusivo fundamento em matéria de direito".

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

Articuladamente, diz-nos o artigo 280º, n.º 1, do CPPT que "das decisões dos tribunais tributários de 1ª instância cabe recurso ... a interpor ... para o Tribunal Central Administrativo, salvo quando a matéria for exclusivamente de direito, caso em que cabe recurso ... para a Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo."

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

Para o efeito, é irrelevante que o recorrente venha a desistir da alegação de factos não constantes do probatório, pois os pressupostos de que depende a competência do tribunal de recurso ficam estabilizados com a apresentação da alegação e suas conclusões cfr. acórdãos de 25.I.2000, rec. 23 300, 02.VI.1999, rec. 22 057, 03.VI.1999, rec. 23 174 e de 17.II.1999 rec. 21 988.

Termos em que, julgando-se procedente a questão prévia em apreço, se acorda declarar esta Secção do STA incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer deste recurso jurisdicional, competência que assiste àqueloutro Tribunal Superior.

Custas pelo recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 75 euros e a procuradoria em 50%.

Lisboa, 5 de Junho de 2002. — *Mendes Pimentel* (relator) — *Vitor Meira* — *Baeta de Queiroz*.

Acórdão de 5 de Junho de 2002.

Assunto:

Oposição. Declaração de incompetência.

Doutrina que dimana da decisão:

Não constitui fundamento de oposição, enquadrável na alínea h) do nº 1 do art. 286º do Código de Processo Tributário, a eventual incompetência, em razão da matéria, da Câmara Municipal de Caminha para proceder à cobrança coerciva das dívidas exequendas.

Recurso n.º 401. Recorrente: Câmara Municipal de Caminha; Recorrido: Luís Manuel Moreira Ramos; Relator: Ex.º Juiz Conselheiro Dr. António José Pimpão.

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

1. A Câmara Municipal de Caminha recorre da sentença que, no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Viana do Castelo julgou procedente a oposição e extinta a execução.

Alegou formulando as seguintes conclusões:

1. Os órgãos executivos autárquicos *rectius*, as câmaras municipais são competentes para a cobrança coerciva, mediante processo de execução fiscal, de dívidas tributárias (taxas, encargos de mais valias e outras receitas de natureza tributária) e, bem assim, de dívidas emergentes de (ou cujo facto gerador seja constituído por) um acto administrativo.

2. A dívida exequenda tem natureza de taxa, pelo que a CMC era competente para a sua cobrança coerciva ao abrigo do disposto no art. 30º, nº 4, da LFL.

3. Mas ainda que assim não fosse, sempre a CMC seria competente para a sua cobrança coerciva em processo executivo fiscal, por força do disposto no art. 155º, nº 1, do CPA, na redacção que lhe foi dada pela Lei nº 6/96, de 31/1, uma vez que o seu pagamento foi imposto por força de um acto administrativo e não de um contrato.

4. A CMC não concessionou a exploração ou gestão do serviço de bar, mas apenas licenciou (através da homologação da arrematação em hasta pública) a ocupação ou utilização do espaço para aí o oponente instalar um bar de apoio ao *ferry-boat*.

5. A homologação da arrematação em hasta pública tem implícita a concessão de uma licença de uso privativo de ocupação e utilização do espaço destinado à instalação do bar de apoio ao *ferry-boat*.

6. Segundo a sentença recorrida a dívida não tinha natureza tributária, mas, sim, contratual, e a CMC só tinha competência para a cobrança coerciva das dívidas de natureza tributária previstas no art. 30º, nº 4, da Lei das Finanças Locais.

7. Do mesmo modo, a douda sentença não atendeu a que a dívida exequenda teve a sua génese ou facto gerador no acto administrativo de homologação da arrematação em hasta pública.

8. Deste modo, a sentença recorrida violou os preceitos legais citados supra.

O EMMP entende que o recurso não merece provimento pois que a dívida exequenda nasceu do incumprimento de um contrato de concessão do direito de ocupação do espaço destinado a bar de apoio ao *ferry-boat* de Caminha e da exploração desse bar pelo que a dívida em causa não pode ser cobrada mediante processo de execução fiscal pois não tem natureza fiscal ou parafiscal, nem é reembolso ou reposição, nem é dívida equiparada por lei a crédito do Estado, estando fora de causa provir de acto administrativo, nos termos do artº 155º do CPA.

E a incompetência da Câmara Municipal exequenda e, depois, do tribunal tributário, não pode deixar de ser fundamento de oposição, a enquadrar na al. h) do nº 1 do artº 286º do CPT, porque é uma ilegalidade que não necessita de meio de prova, não põe em causa a legalidade da fixação da dívida exequenda, nem representa a in-

terferência em matéria da exclusiva competência da Câmara Municipal exequenda.

2. A sentença recorrida fixou o seguinte quadro factual:

a) Em reunião ordinária ocorrida em 17 de Março de 1995, a CMC deliberou por unanimidade “concessionar, através de arrematação em hasta pública, o direito de ocupação do espaço destinado a Bar de Apoio nas instalações do *Ferry-Boat* nas seguintes condições: 1. O direito de ocupação do referido espaço será arrematado por 5 anos; 2. A base de licitação é de 600.000\$00 + IVA à taxa legal; 3. A taxa mensal é de 30.000\$00 actualizável a partir de Janeiro de cada ano, em conformidade com o índice publicado pelo Governo para actualização das rendas comerciais, 4. O adjudicatário pagará no acto da adjudicação 50% do seu valor e os restantes 50% no prazo de um ano.”

b) Tal deliberação foi submetida à apreciação da Assembleia Municipal que a aprovou no dia 13 de Abril de 1995.

c) Através de Edital a CMC deu publicidade à referida deliberação e anunciou o dia da realização da hasta pública, nos termos que constam de fls. 19 e aqui se dão por reproduzidos.

d) No dia 23 de Maio de 1995 realizou-se a hasta pública referida na qual se procedeu a licitação verbal de que resultou ter o oponente apresentado a melhor proposta no valor de 8.500.000\$00.

e) Na reunião ordinária da CMC de 26 de Maio de 1995 foi homologado o auto de arrematação e “concessionado o espaço destinado a bar por um período de 5 anos” ao aqui oponente.

f) A CMC através de ofício datado de 19 de Julho de 199 e cujo teor consta da fls. 25 e aqui se dá por reproduzido, notificou o oponente para no prazo de 15 dias pagar a quantia de 5.802.999\$00 acrescida de juros de mora, sob pena de, findo aquele prazo se proceder à cobrança coerciva da dívida.

g) A CMC extraiu as certidões de dívida cujas cópias constam de fls. 29 e 30 e que aqui se dão por reproduzidas no seu teor.

h) Com base em tais certidão foi instaurada contra o oponente a execução contra a qual se dirige a presente oposição.

i) Em 21 de Setembro de 1999 o oponente foi citado pessoalmente nos termos que constam da certidão de citação de fls. 31 cujo teor aqui se dá por reproduzido.

3.1. A recorrente não questiona a sentença recorrida na parte em que entendeu que a eventual nulidade de citação, por não ser acompanhada de cópia do título executivo, deve ser suscitada na própria execução com eventual recurso da respectiva decisão para o tribunal tributário.

Questiona, contudo, a sentença enquanto entendeu que não tem a Câmara Municipal de Caminha competência para proceder à cobrança coerciva da dívida em execução atenta a natureza da dívida do oponente.

Para tanto entendeu a sentença recorrida que o órgão executivo do município não dispõe de competência para a cobrança coerciva de todas as suas receitas, que a concessão do espaço destinado a bar ao oponente não foi efectuada através de qualquer licença e que tal concessão resultou da aceitação por parte da CMC da proposta apresentada pelo oponente para ficar, temporariamente, com o direito de ocupar esse espaço, pelo que estamos muito mais próximos da figura do contrato administrativo do que da do acto administrativo.

Que independentemente de estarmos ou não perante um contrato administrativo em sentido rigoroso, o certo é que o procedimento

que conduziu à concessão do espaço, aponta claramente no sentido de uma convergência, de um acordo de vontades entre a Administração e o particular, sob a forma de proposta e aceitação que são típicas das figuras de índole contratual e já não das imposições unilaterais autoritárias. Por isso seria de concluir que as dívidas exequendas não provêm de taxas ou de outras receitas tributárias.

Acresceria que os tributos têm, em qualquer caso, uma natureza de coactividade ou obrigatoriedade que se não coaduna com a natureza contratual que estaria subjacente, pelo menos em termos aproximados, à situação *sub judice*.

Segundo a sentença em apreciação não se poderia falar de taxa ou de tributo se a quantia em apreciação resulta de uma negociação entre o particular e a administração e ainda porque os municípios só podem cobrar taxas pela concessão de licenças ou pela prestação de serviços o que no caso não ocorreria.

Entendeu, ainda, a sentença recorrida (cfr. fls. 57) que é de concluir que se verifica uma incompetência, em razão da matéria, da CMC para proceder à cobrança coerciva das dívidas exequendas a qual incompetência constitui fundamento de oposição, enquadrável na alínea h) do n.º 1 do art. 286.º do Código de Processo Tributário, nos termos do Ac. STA de 26 Out. 94, *Apêndice ao Diário da República* de 20 de Janeiro de 1997, pág. 2388.

3.2. E importa, por isso, apreciar esta última questão a qual se prende com o facto de saber se constitui fundamento de oposição, enquadrável na alínea h) do n.º 1 do art. 286.º do Código de Processo Tributário, a eventual incompetência, em razão da matéria, da CMC para proceder à cobrança coerciva das dívidas exequendas.

A sentença recorrida e o EMMP junto deste STA respondem a esta questão afirmativamente fundamentando-se no Ac. STA de 26 Out. 94, *Apêndice ao Diário da República* de 20 de Janeiro de 1997, pág. 2388.

Este acórdão enunciando como questão a decidir a de saber se a incompetência em razão da matéria dos tribunais tributários para a cobrança coerciva de dívidas de mútuo às caixas de crédito agrícola mútuo pode constituir fundamento de oposição à execução concluiu caber na alínea h) do n.º 1 do artigo 286.º do Código de Processo Tributário quando estabelece que a oposição à execução pode ter lugar com base em «quaisquer fundamentos não referidos nas alíneas anteriores e a provar apenas por documento desde que não envolvam apreciação da legalidade da liquidação da dívida exequenda, nem representem interferência em matéria da exclusiva competência da entidade que houver extraído o título».

Na perspectiva do citado acórdão a incompetência em razão da matéria cabe neste normativo já que se trata de fundamento que pode ser provado sem necessidade de invocação de quaisquer meios de prova, uma vez que a sua verificação resulta directamente da simples análise da lei e não põe em causa a legalidade da liquidação da dívida exequenda nem representa interferência em matéria da exclusiva competência da entidade que houver extraído o título.

Para o citado acórdão o argumento de que o executado pode excepcionar a incompetência absoluta na própria execução não colhe pois que se o exequente excepcionar a incompetência em razão da matéria no próprio processo de execução fiscal e o chefe de repartição de finanças indeferir a pretensão, dessa decisão cabe recurso para o tribunal tributário competente, nos termos do disposto no arti-

go 355.º do Código de Processo Tributário o que equivaleria a dizer que, afinal, o tribunal tributário vai conhecer da referida questão de incompetência.

Nesta perspectiva o que estaria em jogo seria uma mera questão de erro na forma do processo pelo que tanto faria que o executado suscitasse a questão de incompetência no próprio processo de execução e recorresse para o tribunal tributário de eventual despacho de indeferimento, ou que deduzisse oposição, ao abrigo do disposto na alínea h) do n.º 1 do artigo 286.º do Código de Processo Tributário pois que não faria sentido que se indeferisse liminarmente uma oposição, sob o argumento de que a incompetência absoluta não cabe em qualquer dos fundamentos previstos no artigo 286.º, e se acabasse por conhecer do mesmo fundamento em recurso de decisão do chefe de repartição de finanças.

Se mais não fosse por uma questão de economia processual, justificar-se-ia aceitar a incompetência absoluta como fundamento de oposição pelo que revogou o despacho que havia indeferido liminarmente a oposição por haver entendido que não cabia nos fundamentos de oposição a questionada incompetência.

E esta orientação não deixa de nos parecer sedutora pois que, por uma questão de economia processual, desde que o tribunal devesse apreciar a questão controvertida, sempre poderia o executado suscitá-la no processo de oposição.

E, nesta perspectiva, deveria conhecer-se, no processo de oposição, nomeadamente, das nulidades, cometidas no processo de execução, como por exemplo das referentes à citação no processo executivo.

Contudo a oposição à execução fiscal visa, em regra, a extinção da execução, total ou parcialmente, podendo em certas situações ter como objecto a suspensão da execução o que ocorre, nomeadamente, quando seja afectada, por qualquer motivo, a exigibilidade da dívida, por motivo não definitivo mas meramente temporário (cfr. Jorge de Sousa, *CPPT*, 3ª edição, p. 1014).

Com efeito e conforme se escreveu no Ac. deste STA de 14-10-98, Rec. 22.653, *Ap. D.R.* p. 2808, a oposição à execução fiscal comporta tanto a respectiva extinção como a sua suspensão, podendo ter por fundamento qualquer facto não só extintivo, mas também modificativo da dívida exequenda, posterior à liquidação, incluindo a moratória e o perdão total ou parcial (neste mesmo sentido STA, 13-12-95, Rec. 19.271, *Ap. D.R.* p. 2981, e 24-3-99, Rec. 22.936).

E o pedido de declaração de incompetência não pode conduzir à extinção ou suspensão da execução mas antes à declaração de competência ou incompetência, nos termos do art.º 4.º da LPTA, para que o eventual conflito possa ser resolvido nas instâncias competentes.

E nesta perspectiva não pode a incompetência ser conhecida em processo de oposição que de qualquer forma nunca levaria a extinção da execução, mas no próprio processo de execução onde o executado a pode suscitar em requerimento directamente dirigido à entidade exequente.

Do exposto resulta que merece provimento o presente recurso o que não impede o executado de suscitar a questão da incompetência no respectivo processo executivo.

4. Termos em que se acorda em conceder provimento ao presente recurso em revogar a sentença recorrida e julgar a oposição improcedente.

Custas pelo oponente apenas na 1ª instância.

Lisboa, 5 de Junho de 2002. — *António Pimpão* (relator) — *Mendes Pimentel* — *Vítor Meira*.

Acórdão de 5 de Junho de 2002.

Assunto:

Recurso jurisdicional. Impugnação judicial decidida em primeiro grau por um tribunal tributário de 1ª instância. Poderes de cognição do Supremo Tribunal Administrativo.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Nos recursos interpostos de acórdão do Tribunal Central Administrativo que decide uma impugnação judicial, em segundo grau de jurisdição, o Supremo Tribunal Administrativo não tem poderes de cognição em sede de matéria de facto.*
- 2 — *Por isso, não pode ser provido o recurso jurisdicional em que o recorrente funda a sua discordância com o aresto recorrido no modo como apreciou a prova e estabeleceu a factualidade que considerou resultar provada.*

Recurso nº 454. Recorrente: Guilherme Rodrigues Oliveira, L.^{da}; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Baeta de Queiroz.

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

1.1. **GUILHERME RODRIGUES OLIVEIRA, L.^{DA}**, com sede na Torre da Marinha, Seixal, recorre do acórdão do Tribunal Central Administrativo (TCA) que negou provimento ao recurso para ali interposto de sentença do M.^{mo} Juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Setúbal, a qual julgara improcedente a impugnação da liquidação de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) relativo as anos de 1990, 1991 e 1992.

Formula as seguintes conclusões:

I

As compras de cortiça feitas à Carlos Queiroz & Cruz, L.^{da}, são transacções reais, conforme provam os testemunhos produzidos no processo e estão documentadas por existência de facturas. O poder/dever que dispõem os Meritíssimos Juizes *a quo*, não se consubstancia no poder discricionário, patente quer na decisão da primeira quer na decisão da segunda instância;

II

Estas transacções, baseiam-se num contrato mercantil, de acordo com o disposto no artigo 463º do Código Comercial e artigo 875º

do C.C., contrato este validamente celebrado porque contém todos os elementos integradores do conceito de compra e venda;

III

As encomendas, constituindo, fase preliminar da celebração deste contrato, não têm que ser provadas, quer por documento, quer por testemunho, uma vez que não constituem elemento essencial à validade do contrato, nos termos do artigo 463º, nº 3, do Código Comercial, a constatação da sua falta não pode constituir um elemento que permita à AF concluir pela não realização efectiva de qualquer operação;

IV

Os pagamentos "à vista", feitos no âmbito do aludido contrato de compra e venda, constituíram suprimentos feitos pelo sócio gerente da ora recorrente, à Sociedade.

Também estes suprimentos não carecem de ser provados, uma vez que estão titulados através de documento particular, interno, devidamente tratado na contabilidade da ora recorrente. Suprimentos esses, para os quais, a lei não exige qualquer forma especial artigo 243º do Código das Sociedades Comerciais;

V

Tal contrato legitima estes movimentos contabilísticos que, aliás, constam da matéria assente no Acórdão ora recorrido, pois faz prova cabal e plena da existência de um acordo para os empréstimos feitos pelo sócio à sociedade, como é reconhecido no Acórdão recorrido;

VI

A matéria de facto alegada foi provada por testemunhas e documentos autênticos;

VII

A existência legal da firma fornecedora da cortiça, foi provada por documento autêntico, mas, mesmo que assim não fosse, o Estado tinha obrigação, já que é detentor do registo comercial, de saber se a firma existia ou não, se estava activa fiscalmente ou não, já que também dispunha do seu NIF;

VIII

A recusa das instâncias em aceitar o depoimento das testemunhas, não havendo mais qualquer outro tipo de prova, pode-nos levar ao seguinte raciocínio:

- a) Os sócios não podem ser testemunhas, porque são inábeis;
- b) Como parte ainda têm menos credibilidade;
- c) Os profissionais responsáveis pelos assuntos também não têm credibilidade por não se lembrarem de pormenores, "números", de documentos que emitiram há anos;
- d) A Fazenda Nacional não apresentou qualquer prova;

IX

O Relatório, à data da sua produção, levantou apenas indícios que careciam de ser provados em Tribunal, já que àqueles factos não se aplica a LGT, por ainda não estar em vigor;

X

A condenação da ora recorrente, funda-se no facto de a prova produzida por si ser vaga e imprecisa, enquanto que a prova produzida pela AF (a junção do relatório) tem força plena, ao abrigo de um dispositivo legal que não estava em vigor à data dos factos (...) ainda que do mesmo resulte uma conclusão fundamentada em indícios vagos e imprecisos (...);

XI

A utilização deste critério de valoração e apreciação da prova produzida não pode nem deve colher sob pena de se inverter o princípio, em caso de dúvida, a favor do Réu, para: em caso de dúvida, a favor do Estado, pois de tal utilização resulta violação do artigo 655º do C.P.C, por força da interpretação e alcance com que foi aplicado o preceito legal;

XII

O relatório por si só, não faz fé em Juízo, até porque, levanta apenas hipóteses, fundamentadas em indícios vagos e imprecisos, e nada mais do que isso;

XIII

A prova produzida pela ora recorrente, não pode ceder perante os indícios vagos e imprecisos que fundamentam a CONCLUSÃO do relatório da AF, o qual foi apreciado pelo Tribunal *a quo*, corno fazendo prova plena em juízo;

XIV

Sob pena de violação do princípio da igualdade entre as partes;

XV

Decidindo como decidiram, os Meritíssimos Juizes do Tribunal *a quo*, violaram, entre outros, os artigos 13º, 18º, 204º, 205º nº 1º, 266º, nº 2, da Constituição da República, os artigos 264º, 514º, 515º, 516º, 517º, 617º, 655º, 659º e 722, nº 2, do C.P.C. e artigo 396º do CC.”

1.2. Não há contra-alegações.

1.3. O Ex.^{mo} Procurador-Geral-Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que o recurso não merece provimento, porquanto a recorrente apenas questiona os juízos de facto formulados pelo Tribunal recorrido, os quais estão fora dos poderes de cognição deste Tribunal de recurso, acrescendo não ser verdade que o acórdão impugnado tenha ”alterado o princípio *in dubio pro contribuinte* para *in dubio pro fisco*.”

1.4. O processo tem os vistos dos Ex.^{mos} Juizes-Adjuntos.

2. A matéria de facto vem assim fixada:

1.

A impugnante exerce a actividade de transformação e comercialização de artigos de cortiça e foi objecto de uma acção de fiscalização

que resultou no relatório junto de fls. 17 a 36, que concluiu pela aplicação de correcções técnicas.

2.

Trata-se de uma sociedade de características familiares, constituída em 1986; na qual são sócios o Sr. Guilherme Rodrigues de Oliveira, a esposa e dois filhos.

3.

As vendas cresceram de 172.503.000\$00 em 1988 para 355.126.000\$00 em 1991.

4.

O resultado líquido de 1989 foi um prejuízo de Esc. 899.000\$00.

5.

O resultado líquido de 1990 foi um lucro de Esc. 2.090.000\$00.

6.

O resultado líquido de 1991 foi um lucro de Esc. 22.678.000\$00, formado em cerca de 90º, por mais-valias de alienação de imobilizado.

7.

A empresa não distribui lucros.

8.

O sócio Guilherme Rodrigues Oliveira efectuou os seguintes suprimentos: 31/12/1988, Esc. 18.000.000\$00, 1989, 31/12/89, Esc. 8.000.000\$00, 31/12/90, Esc. 84.317.000\$00, e 31/12/91, Esc. 72.000.000\$00.

9.

Em 31/12/89 passaram a existir prestações suplementares de capital no montante de Esc. 10.000.000\$00, reforçados com Esc. 15.000.000\$00 a partir de 2/12/92.

10.

Após exame à escrita da sociedade não foram aceites como custos os valores de Esc. 49.448.000\$00, referentes ao ano da 1990, de Esc. 20.000.000\$00 referentes ao ano de 1991 e de Esc. 17.063.000\$00 referentes ao ano de 1992.

11.

Esses valores contabilizados como custos foi considerado pela inspecção não corresponderem a quaisquer transacções efectuadas entre a impugnante e Carlos Queirós & Cruz, L.^{da}

12.

Os valores de Esc. 20.000.000\$00 e de 1.700.000\$00, este referente ao exercício de 1992 e aquele ao exercício de 1991, foram depositados na conta pessoal do sócio da impugnante, Guilherme Rodrigues de Oliveira.

13.

Os valores de Esc. 49.448.000\$00 e de Esc. 15.363.000\$00, este referente ao exercício de 1992 e aquele ao de 1990, foram conta-

bilizados como suprimentos do sócio da impugnante por contrapartida dos pagamentos efectuados a Carlos Queirós & Cruz Lda.

14.

Estes valores foram incluídos nos rendimentos do sócio da impugnante e nos anos a que diziam respeito.

15.

Para os fornecimentos de Carlos Queirós & Cruz, L.^{da}, existe um conjunto de facturas, discriminado a fls. 20 dos autos.

16.

Para pagamento das facturas discriminadas a fls. 20 foram emitidos um conjunto de cheques à ordem de Carlos Queirós & Cruz, L.^{da}, que coincide apenas com o valor do IVA devido.

17.

Os demais valores em pagamento foram contabilizados ou por créditos de depósitos à ordem ou por créditos da conta suprimentos do Sr. Guilherme de Oliveira, ou foram emitidos cheques que foram levantados por sócios do Sr. Guilherme Oliveira, ou foram emitidos cheques que foram depositados na conta pessoal deste.

18.

Não existem quaisquer documentos, guias de remessa, fichas de armazém, ou correspondência sobre as aquisições tituladas pelas referidas facturas.

19.

A impugnante foi notificada das liquidações do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas IRC referentes aos anos de 1990, 1991 e 1992, com datas limite de pagamento em 19/9/1994.

20.

A impugnação foi deduzida em 14/12/1994.

21.

Os serviços de fiscalização da AF efectuaram exame à escrita da impugnante, tendo, em 17/9/93 sido elaborado o respectivo relatório de exame (cfr. cópia a fls. 17 a 36), no qual consta, além do mais, o seguinte:

1) A recorrente contabilizou na sua escrita (como compras) os fornecimentos de Carlos Queirós & Cruz, L.^{da}, que se encontram discriminados no Quadro constante no Ponto 4 do mesmo relatório de fiscalização (cfr. fls. 20 dos autos facturas n.ºs 303 de 28/4/89; 311 de 2/6/89; 327 de 8/9/89; 339 de 10/10/89; 357 de 13/11/89; 515 de 12/4/91; 523 de 26/4/91; 535 de 7/5/91; 543 de 29/5/91; 345 de 3/7/91; 347 de 25/7/91; 353 de 19/8/91; 359 de 2/9/91; 360 de 5/9/91; 363 de 10/9/91, e 367 de 20/9/91), sendo o total das compras constantes dessas facturas o de 49.448\$00 + 8.406.160\$00 de IVA em 1989 e o de 64.863.000\$00 + 11.026.710\$00 de IVA em 1991.

2) Estas aquisições foram lançadas na escrita como compras a crédito na conta-corrente do fornecedor.

3) Os pagamentos (débito de conta-corrente), foram contabilizados ou por crédito de depósitos à ordem (cheques emitidos pela Guilherme Rodrigues Oliveira, L.^{da}, da conta 117-008331.001.1 da UBP do Seixal) ou por crédito da conta suprimentos de Guilherme Oliveira (como por exemplo o doc. 30025.00, de 31/1/90 «liquidação do saldo da conta-corrente do fornecedor ... pelo sócio sr. Guilherme Rodrigues, de Oliveira para crédito da sua conta de suprimentos»;

4) «Relativamente aos cheques emitidos pela sociedade para pagamento ao fornecedor em referência, pela análise das fotocópias autenticadas pela agência bancária Anexo III e pelos esclarecimentos sobre o assunto prestados pelo gerente desta Anexo V verifica-se:

a) Os cheques números a seguir indicados foram emitidos à ordem de Carlos Queirós & Cruz, L.^{da}, e do respectivo verso consta o recebimento por esta entidade. Estes pagamentos coincidem com o IVA liquidado nas facturas, como se visualiza:

ch. 1847646 (23/6/89) 714.000\$ IVA fact. 303 (doc. 20463);
ch. 2897353 (22/8/89) 666.400\$ IVA fact. 311 (doc. 20650);
ch. 1846127 (22/12/89) 3.264.000\$00 IVA fact. 339 (doc. 21046);
ch. 1845520 (30/11/89) 2.333.760\$ IVA fact. 327 (doc. 20918);
ch. 9703834 (25/6/91) 1.001.300\$ IVA fact. 515/523 (doc. 20378);
ch. 4917912 (25/9/91) 2.507.500\$ IVA fact. 345/347 (doc. 20611);
ch. 4918404 (23/10/91) 3.272.500\$ IVA fact. 353 (doc. 20700);
ch. 4918978 (20/11/91) 3.103.010\$ IVA fact. 359/360/363/367 (doc. 20791).

O IVA correspondente à factura 357 foi pago por caixa Doc. 20006 de 31/1/90.

b) Os cheques n.ºs 6307964822, 2704918153, 4104917688, 2304918854, 7904919613, 5604919303, 1704920051, 5404921642, 4804924391, 7104923343, 9204923858, 8604040221 e 8004039672 emitidos ao portador foram recebidos por sócios de Guilherme Rodrigues de Oliveira (cf. auto de declarações em Anexo IV).

c) Os cheques n.ºs 804919664 e 804922380 foram depositados na conta pessoal n.º 117/001134.001.2 titulada pelo sócio gerente de Guilherme Rodrigues de Oliveira, L.^{da}, sr. Guilherme.

Para as situações descritas em b) e c) exemplificadas no cheque n.º 6307964822 foram solicitados esclarecimentos à empresa na pessoa do sr. Guilherme (Anexo VI) o qual nada disse de concreto. Sobre o assunto o técnico de contas responsável pela escrita em 1989 emitiu posteriormente um esclarecimento escrito onde justifica ter interpretado que o cheque se destinou a reembolsar o sócio de suprimentos que este efectuara à sociedade via «avanços de sócios por conta de empresa sem documento justificativo» e minimiza o facto dos lançamentos contabilísticos destas operações serem feitos apenas a débito do fornecedor e a crédito do Banco. Diz ainda que seria uma redundância a movimentação da conta suprimentos (anexo VI).

(...).

Questão A: Comparar facturas de compra com as datas da pagamento das mesmas:

Para as facturas datadas de 1989, os recibos inerentes têm o mesmo número, a mesma data e dão quitação da importância total das facturas, como se fosse compras a pronto pagamento.

Ex.: Recibo n.º 303 de 28/4/89 no valor de 4.914.000\$00 que refere «liquidação da factura n.º 303» datado de 28/4/89 no valor de 4.200.000\$00 + 714.000\$00 de IVA (Anexo II, pág. 13).

Em termos contabilísticos a conta corrente foi creditada em 28/4/89 pela factura (Doc. 60.004), debitada em 30/6/89 por um pagamento parcial de 714.000\$00 relativo ao IVA (cheque recebido por «Carlos Queirós & Cruz, L.^{da}» e o remanescente da factura, ou seja, o valor inerente à mercadoria debitado em 31/1/90 pelo Doc. 30025 no valor de 49.448.000\$00 que salda a conta corrente na totalidade (ver Anexo II, pág. 12).

Questão B: Política de compras da empresa.

(...).

No caso particular do fornecedor «Carlos Queirós & Cruz, L.^{da}», indicou (o sr. Guilherme) ter sido este que o contactou aquando do primeiro fornecimento (factura 303, de 28/4/89). Mais do que isso, referiu que o fornecedor se lhe apresentou «com a mercadoria à sua porta». Isto para o primeiro fornecimento. Para os fornecimentos seguintes nada consta documentalmente sobre encomendas, correspondência, etc.

Questão C: Quando e como foram pagos os fornecimentos:

Tendo nós formulado dúvidas e solicitado qual foi a forma «de facto» como o gerente efectuou os pagamentos ao fornecedor, dado os registos contabilísticos não estarem conformes aos documentos, disse verbalmente que pagou do seu bolso os fornecimentos em numerário no acto de aquisição por dispor pessoalmente de fundos para tal. Sobre a sua disponibilidade para prestar declarações por escrito sobre este assunto, não se mostrou jamais disponível no decurso da acção e, inclusive, manifestou-se agastado com a nossa insistência em considerar que, uma vez que se substituiu à empresa no pagamento ao fornecedor, o assunto tornava-se exclusivamente pessoal.

A situação descrita não é coerente: Se o gerente pagou do seu bolso o total das facturas (ver, por exemplo, factura 303/89), no momento da aquisição, porque motivo é pago posteriormente pela sociedade o valor relativo ao IVA (cujo fornecimento pelo fornecedor parece confirmado!). E tratando-se de verbas elevadas, de milhares de contos, seria normal e fiscalmente relevante (nº 2 do art. 75º do Código de Processo Tributário (CPT). que o gerente pudesse confirmar pessoalmente os meios de pagamento utilizados (cheque pessoal, letra, etc.) dadas as imprecisões contabilísticas e as contradições factuais existentes.

Questão D: Verificação de "controles internos seguros" inerentes às "compras à vista".

Analisada a escrita do contribuinte, verificou-se que para estas aquisições não existem quaisquer elementos/documentos relativos a:

- Notas de encomenda;
- Correspondência emitida/recebida;
- Recepção das mercadorias adquiridas;
- Fichas de armazém com controle de movimentação de existências;
- Documentos inerentes ao transporte das mercadorias adquiridas

(em todas as transacções o transporte terá sido da responsabilidade do fornecedor?).

Tampouco existem guias de remessa para as aquisições em causa. (...).

6. Imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) (Distribuição da Resultados): Sr. Guilherme Rodrigues de Oliveira:

As importâncias de 20.000.000\$00 e 1.700.000\$00 relativas aos cheques nºs. 804919664 de 19/12/91 e 804922380 de 15/4/92, que, contabilizados como pagamentos a Carlos Queirós & Cruz, L.^{da}, foram

depositados na conta pessoal do sócio-gerente Sr. Guilherme Rodrigues de Oliveira - ver pags. 5 a 6 do relatório e pag. 14 e 18 do anexo III - devem, "de facto", ser considerados como distribuição de resultados sujeitos a IRS por constituírem rendimentos enquadrados na categoria E, nos termos da alínea h) do art. 6º do Código do IRS.

As importâncias da 49.448.000\$00 doc. 30025 de 31/1/90 (ver pag. 12 do anexo II) e 15.363.000\$00 doc. 30241 de 14/10/92 (ver pag. 50 do anexo II) respeitam a créditos efectuados na conta de suprimentos do sócio acima mencionado (crédito da conta 25.05.01.01) por contrapartida da conta 22.01.88 "Carlos Queirós & Cruz, L.^{da}". Pelos factos descritos a pags. 4 a 8 estes movimentos contabilísticos não resultam de qualquer operação efectivamente realizada e por isso o crédito contabilístico resultante a favor do sócio é um mero pagamento que em termos fiscais deve ser considerado rendimento (distribuição de resultados) enquadrado na categoria E do IRS para efeitos de tributação [al. h) do art. 6º do Código].

Nestes termos propõe-se a inclusão destes rendimentos no englobamento de IRS relativo ao sócio acima referido e aos exercícios de 1990, 1991 e 1992, bem como das verbas consideradas crédito de imposto nos termos do art. 80º, nº 3, acrescidas por força do art. 21º, nº 6, conforme mapas de apuramento DC 2 preenchidos para o efeito, rectificativos das DM2 apresentadas pelo contribuinte e tendentes a apurar os novos rendimentos colectáveis.

Nos termos do nº 1 do art. 94º do mesmo Código do IRS, a importância creditada a favor do sócio no ano de 1990 (49.448.000) deveria ter sido objecto de retenção na fonte, por parte da empresa...»".

"Não se provaram outros factos com interesse para a decisão da causa, nomeadamente:

1º Que as compras tituladas pelas facturas tenham tido efectivamente lugar.

2º Que o sócio Guilherme Rodrigues de Oliveira tenha adiantado algum dinheiro ou feito algum suprimento à empresa".

3.1. Afirma o Ex.^{mo} Procurador-Geral-Adjunto que "com a sua motivação do recurso mais não questiona a recorrente do que os juízos de facto que, perante os factos provados e assentes, o tribunal recorrido formulou, designadamente quanto às razões que levaram a AF a proceder a correcções técnicas, para efeitos de IRS".

A observação tem toda a pertinência.

Na verdade, vem estabelecido, em sede de matéria de facto, que não se provou, nem "que as compras tituladas pelas facturas tenham tido efectivamente lugar", nem "que o sócio Guilherme Rodrigues de Oliveira tenha adiantado algum dinheiro ou feito algum suprimento à empresa".

Não obstante, a recorrente consagra quase todo o esforço que desenvolve para convencer do desacerto do julgado à tentativa de demonstrar que, pelo contrário, são reais as compras tituladas pelas facturas postas em crise, do mesmo modo que houve, por parte do seu sócio, pagamentos que consubstanciam suprimentos.

E crítica, em praticamente todas as conclusões das suas alegações, ouso que as instâncias fizeram dos meios probatórios ao seu dispor - depoimentos das testemunhas, relatório da fiscalização -, o modo como os valoraram e sopesaram, e os juízos livres sobre a prova que formularam.

Ora, como, também, aponta o Ex.^{mo} Procurador-Geral-Adjunto, a apreciação da prova, a fixação dos factos materiais da causa, e os juízos de valor sobre matéria de facto, cuja emissão ou formulação se apoia em simples critérios próprios do bom pai de família, é, tudo, matéria subtraída à apreciação dos tribunais de recurso que, como é o caso deste, tem os seus poderes de cognição limitados às questões de direito, por força do estatuído no artigo 21º, nº 4, do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais, uma vez que o processo foi, em primeiro grau de jurisdição, julgado por um tribunal tributário de 1.ª instância.

Assim, o tribunal superior só pode censurar o modo como foi apreciada a prova se o tribunal que fez essa apreciação tiver incorrido em ofensa de disposição legal expressa que exigisse certa espécie de prova para o estabelecimento de um facto, ou que fixasse a força probatória de determinado meio de prova veja-se o artigo 722º, nº 2, do Código de Processo Civil.

Importa notar, a este propósito, que a recorrente esboça um assomo do que pode parecer uma crítica ao acórdão recorrido fundada em violação deste nº 2 do artigo 722º do Código de Processo Civil.

É quando diz, na conclusão VII, que "a existência legal da firma fornecedora de cortiça, foi provada por documento autêntico".

Mas não é como parece. Aquela disposição legal só resultaria violada, de modo a autorizar a intervenção deste Supremo Tribunal neste domínio, se, perante um documento autêntico, com força probatória plena, relativamente a um dado facto, o tribunal inferior ainda assim o desse como não provado, ou fixasse como provado o contrário. Não foi isso que aconteceu, no caso vertente, em que tal facto não foi dado, nem como provado, nem como não provado, uma vez que o Tribunal o não entendeu pertinente, tal como resulta do modo como está exposta a factualidade estabelecida: depois de relacionados os factos provados, o Tribunal afirmou, expressamente, não se terem provado "outros factos com interesse para a decisão da causa".

Portanto, não pode este Supremo Tribunal Administrativo deixar de ter por assente a factualidade seleccionada pelo Tribunal recorrido, sendo-lhe vedado sobrepor o seu juízo sobre os factos ao daquele Tribunal.

3.2. Também não vale dizer, como a recorrente, na conclusão XI, que o Tribunal recorrido inverteu "o princípio, em caso de dúvida, a favor do Réu, para: em caso de dúvida, a favor do Estado, pois de tal utilização resulta violação do artigo 655º do C.P.C, por força da interpretação e alcance com que foi aplicado o preceito legal".

Assinale-se, desde logo, que a recorrente não é, no presente processo, ré, mas autora da acção impugnatória; nem há, no processo judicial tributário, princípio geral que implique que se decida, em caso de dúvida, a favor do réu, e contra o Estado.

Mas o importante é que o princípio invocado pela recorrente, com assento no artigo 121º do Código de Processo Tributário, só vale para o caso de, estabelecida a prova, restarem ao tribunal dúvidas sobre "a existência e quantificação do facto tributário". Dúvidas que, no caso, não houve, pois foi possível ao Tribunal, face aos elementos de prova de que dispunha, e à aplicação das regras do ónus da prova, concluir pela existência do facto tributário e respectiva quantificação.

Vejam os seguintes esclarecedores passos do acórdão impugnado: "(...) à Fazenda Pública cabia o ónus da prova da existência dos pressupostos do acto de liquidação oficiosa, constantes do relatório

dos serviços de fiscalização, sendo que as informações prestadas pela inspecção tributária fazem fé quando fundamentadas e se basearem em critérios objectivos, nos termos da lei (cfr. art. 76º da LGT) e porque ao contribuinte cabia o ónus de provar que, no ano a que respeita o imposto liquidado officiosamente, deu cumprimento às obrigações de natureza contabilística impostas na lei comercial e fiscal (...).

(...) por um lado, a AF comprovou (sem que a recorrente tenha infirmado esta prova) que a escrita da recorrente enferma de irregularidades várias, nomeadamente, que, há divergências nos elementos contabilísticos relativos às facturas por aquisições em nome de Carlos Queirós & Cruz, L.^{da}, e também não existem quaisquer outros elementos documentais sobre tais aquisições (notas de encomenda, correspondência emitida/recebida, recepção das mercadorias adquiridas, fichas de armazém com controle de movimentação de existências, documentos inerentes ao transporte das mercadorias adquiridas, guias de remessa);

E, por outro lado, a recorrente além de não ter logrado, através da prova testemunhal produzida ou por qualquer outro meio, provar que a sua escrita não contém aquelas irregularidades e omissões também, por outro lado ainda, face à desqualificação probatória de tais facturas e à sua consequente desconsideração fiscal, não logrou provar que ocorreram as transacções a elas subjacentes nem que, os lançamentos contabilísticos das importâncias em questão se reportam, como alega, a meros reembolsos das quantias adiantadas pelo Guilherme de Oliveira de pagamentos feitos à Carlos Queirós & Cruz, L.^{da}

Para concluir que "(...) a AF agiu de acordo com a lei ao proceder às correcções em causa", pois "fundadamente demonstrou (demonstrando até irregularidades e omissões da escrita da recorrente e este era o ónus da AF) a legalidade da desconsideração das facturas aqui em causa a das transacções subjacentes às mesmas, pelo que as correcções operadas foram feitas de acordo com a lei. Assim, tendo as respectivas verbas (relativas aos pagamentos) entrado na conta pessoal do sócio Guilherme de Oliveira (a recorrente não contesta, aliás, este registo na contabilidade), impedia sobre ela demonstrar que tais verbas se reconduziam aos alegados reembolsos feitos anteriormente pelo mesmo sócio, ao abrigo do contrato de suprimentos que fez juntar aos autos.

Da prova produzida não resulta, porém, a prova deste facto e, como se disse, tal contrato de suprimentos, só por si, não demonstra que tenham sido feitos os suprimentos alegados e agora em causa (até porque nada se refere quanto ao requisito da permanência dos créditos - cfr. art. 243º do C. Sociedades).

Considerando, portanto, que estamos perante lançamentos feitos na conta do sócio (e que não se prova que respeitem aos alegados mútuos) à recorrente cabia, nos termos do nº 4 do art. 7º do CIRS (que dispõe que os lançamentos em quaisquer contas correntes dos sócios, escrituradas nas sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, quando não resultem de mútuos, da prestação de trabalho ou exercício de cargos sociais, se presumem feitos a título de lucros ou adiantamento de lucros), ilidir tal presunção, nos termos prescritos no nº 5 do mesmo preceito legal.

A AF procedeu, portanto, de acordo com a lei, às correcções que originaram as liquidações impugnadas, face ao disposto no art. 94º do CIRS".

Basta esta, aliás, longa transcrição que se fez do acórdão impugnado, para ver que ele apreciou todos os elementos de prova de que dispunha, distribuindo depois, perante a factualidade relevante por provar, o ónus da prova, e concluindo que a impugnante não demonstrara os factos que importavam para a procedência da impugnação judicial. Ou seja, o aresto recorrido não deixou de ajuizar sobre a efectiva verificação dos pressupostos em que a Administração Fiscal fez assentar a sua actuação, não se ficou pela mera aceitação de quanto constava do relatório da fiscalização (meros "indícios vagos e imprecisos", segundo a recorrente); fez uma apreciação crítica dos factos provados pela Administração Fiscal e pela recorrente, e aplicou, depois, as regras do ónus probatório, decidindo em conformidade.

Não se mostra, pelo exposto, que o aresto recorrido tenha incorrido no vício que lhe é assacado na conclusão XI), de violação do artigo 655º do Código de Processo Civil, ou que tenha ofendido o princípio da igualdade entre as partes, como pretende a recorrente, na conclusão XIV).

Voltemos, de novo, ao que a este propósito afirma o Ministério Público, no seu douto parecer que antecede este acórdão: "o que ali (no aresto recorrido) se diz é tão só que, pertencendo o ónus da prova às duas partes, a FP conseguiu fazer prova das razões que determinaram o recurso às correcções técnicas, no que não foi contraditada pela prova carreada para os autos pela recorrente (...). E daqui não resulta qualquer violação do princípio da igualdade constitucionalmente consagrado no artº 13º da CRP. Na verdade, o que a recorrente põe em causa não é, pois, a inconstitucionalidade de qualquer norma legal, mas tão-só que o tribunal recorrido tivesse valorado de forma diferente a prova apurada nos autos. Só que essa valoração cabe nos poderes de livre apreciação da prova que estão conferidos ao julgador".

Em súmula, a recorrente faz uma apertada crítica aos juízos probatórios efectuados pelo Tribunal recorrido; mas essa é matéria que, excluída como está dos poderes de cognição deste Supremo Tribunal Administrativo, não pode conduzir ao provimento do recurso.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juizes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em, negando provimento ao recurso, confirmar o aresto impugnado.

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

Lisboa, 5 de Junho de 2002. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Benjamin Rodrigues* — *Fonseca Limão*.

Acórdão de 5 de Junho de 2002.

Assunto:

Procuração forense. Mandato forense. Falta de procuração. Ratificação. Procuração com data anterior à data da petição.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Há que distinguir entre a falta nos autos do documento comprovativo da prática do acto através do qual se atribuem os poderes representativos forenses (arts. 219º a 221º e 362º do CC e 35º do CPC) e a falta desse acto atributivo a quando da prática do acto forense (procuração art.º 262º do CC).*
- 2 — *Quando a procuração junta depois de instaurado o processo tem data anterior a tal momento não há lugar a qualquer ratificação do processado efectuado desde o momento da instauração do processo e o momento da junção do documento aos autos por o advogado já estar habilitado a praticar os actos forenses.*

Recurso n.º 532/02-30. Recorrente: Armindo Simões Vicente; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.ºmº Juiz Conselheiro Dr. Benjamin Rodrigues.

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

A - O relatório:

1 - ARMINDO SIMÕES VICENTE, identificado com os demais sinais dos autos, dizendo-se inconformado com o despacho do senhor juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa (1º Juízo, 2ª Secção), de 18/12/2001, o qual julgou que ficava sem efeito tudo o que foi feito no processo pelo seu mandatário judicial e ordenou o arquivamento da oposição à execução fiscal por ele deduzida por a sua petição inicial ter sido por ele elaborada, com fundamento na não ratificação do processado dentro do prazo para tanto assinalado em despacho de data anterior, dele recorre directamente para esta formação judicial, pedindo a sua revogação.

2 - O recorrente refuta o decidido com base nas razões sintetizadas nas seguintes conclusões das suas alegações de recurso:

«I - O ora recorrente não pode concordar com a decisão proferida, atendendo a que se encontrava representado por mandatário legitimamente mandatado, visto existir nos autos procuração conferindo poderes forenses gerais.

II - A decisão proferida demonstra-se igualmente não sustentável, quando considerado que foi da mesma forma junto instrumento de ratificação do processado.

III - O dito instrumento deu entrada nos autos em data posterior ao término do prazo concedido pelo Digníssimo Tribunal *a quo*, por motivos de justo impedimento, mas encontrava-se já o mandatário habilitado nos termos de anterior Procuração Forense.

IV - Pelo que a posição assumida não pode (deixar de ter-se-á querido escrever) ser considerada lesiva dos interesses do ora recorrente, justificando o presente recurso.

3 - A FAZENDA PÚBLICA não contra-alegou.

4 - O Ex.ºmº Procurador-Geral-Adjunto emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso por entender que a procuração, na qual se ratificou o processado feito pelo mandatário anteriormente à juntada de uma outra procuração, foi junta aos autos depois de esgotado o prazo concedido para a ratificação e que o recorrente

não fez nenhuma prova do justo impedimento na prática do acto que alegou.

Com os vistos dos senhores juizes-adjuntos, cumpre decidir.

B - A fundamentação:

5 - A questão decidenda:

É a de saber se deve ser revogado um despacho judicial que deu sem efeito todo o processado feito pelo mandatário do oponente sob fundamento de que o processado efectuado até à junção da procuração não foi ratificado quando a procuração junta na pendência dos autos, em consequência de convite feito para tal efeito, demonstra a concessão de um mandato judicial concedido em data anterior à da proposição da acção, evidenciado pela datação anterior da procuração que o demonstra.

6 - A situação processual pelo despacho de fls. 128 dos autos (de 30/10/2001), o senhor juiz determinou a notificação do senhor advogado e do seu mandante para, em dez dias, promoverem a junção aos autos de procuração, devendo, ainda o mandante ratificar o processado, sob pena de ficar sem efeito tudo o que foi realizado pelo advogado, sendo ainda este condenado nas custas respectivas nos termos dos arts. 40º, n.ºs 1 e 2 do CPC *ex vi* do art.º 2º, al. e), do CPPT.

Em consequência desta notificação foi junta aos autos, a fls. 131, a respectiva procuração.

Sob fundamento de que havia sido ordenada a junção da procuração e a ratificação do processado e de que apenas tinha sido junta a procuração, o despacho de fls. 132 ordenou a notificação das mesmas pessoas «para, em dez dias, providenciarem por tal ratificação».

Pretextando não ter essa ratificação do processado sido feita dentro do prazo adicional concedido, o despacho recorrido, de fls. 133 (de 18/12/2001), decidiu não considerar regularizada a situação processual do oponente, dar sem efeito tudo o que foi feito pelo mandatário, determinar o arquivamento da oposição por a sua petição inicial ter sido elaborada pelo senhor advogado e condená-lo nas custas, tudo nos termos do art.º 40º, n.ºs 1 e 2, do C.P.Civil.

7 - Do mérito do recurso:

O art.º 40º, n.º 1 do CPC estabelece que *«a falta de procuração e a sua insuficiência ou irregularidade podem, em qualquer altura, ser arguidas pela parte contrária e suscitadas officiosamente pelo tribunal»*.

E no n.º 2 do mesmo artigo diz-se que o *«juiz fixa o prazo dentro do qual deve ser suprida a falta ou corrigido o vício e ratificado o processado. Findo este prazo sem que esteja regularizada a situação, fica sem efeito tudo o que tiver sido praticado pelo mandatário . . .»*.

A lei processual fala de falta de procuração, da sua insuficiência e da sua irregularidade e, em correspondência com essas situações, em suprimento da sua falta, na correcção dos vícios [vícios estes que tanto podem ser substanciais como os relativos aos sujeitos - a capacidade jurídica e de exercício de direitos - ou como relativos ao objecto - a insuficiência ou a irregularidade da procuração (poderes atribuídos] em face dos concretos poderes exercidos, como formais ou seja, relativos à forma do documento exigências documentais ou tributárias) e na ratificação do processado. Ora, *«procuração é o acto pelo qual alguém atribui a outrem, voluntariamente, poderes representativos»*, diz-nos o art.º 262º do Código Civil. Coisa diferente é o mandato forense. Este é um contrato estabelecido entre uma pessoa o mandante e uma outra pessoa habilitada legalmente para poder

exercer o patrocínio judiciário através do qual aquela confere poderes ao segundo para o representar em determinada acção ou em qualquer acção - arts. 32º a 39º do CPC. A procuração não é, assim, mais do que o meio adequado para ser exercido o mandato ⁽¹⁾. Por outro lado, há, ainda, que distinguir entre o documento comprovativo da existência da procuração, que é exigido por força do disposto nos arts. 219º a 221º e 362º do CC e 35º do CPC, e a própria procuração, cujo conceito é dado por aquele art.º 262º do CC.

Ao falar de falta de procuração que haja de ser sanada através de, para além da apresentação e junção do documento comprovativo da existência da procuração, também, da ratificação do processado, a lei processual só pode, assim, ter em vista, não apenas a falta, nos autos do processo judicial, do documento comprovativo do acto atributivo dos poderes representativos forenses concretamente exercidos, mas sim, também, do próprio acto atributivo dos concretos poderes exercidos ou seja, da atribuição do mandato forense especificamente exercido.

Ora, no caso dos autos, o que se passa, de facto, é que, a quando da entrega em juízo da petição inicial da oposição, a qual ocorreu segundo o carimbo apostado no seu rosto, em 08 de Junho de 2001, não foi junto documento comprovativo da existência de procuração forense a favor do senhor advogado que a subscreveu. Esse documento apenas veio a ser junto em 14/11/2001, em consequência do convite feito pelo despacho do senhor juiz de fls. 128 (de 30/10/2001). Esse documento revela, todavia, que o acto através do qual se atribuíram os poderes representativos forenses do mandante ocorreu na data de 4 de Junho de 2001. Tal é a data em que foi celebrado o acto respectivo que consta do documento. A ser assim, constata-se que, a quando da entrada em juízo da petição inicial da oposição, já o senhor advogado estava habilitado de procuração forense, embora o documento que a titula não fosse junto com ela. De qualquer modo, a situação não é de falta de procuração, mas apenas de junção do documento comprovativo da existência da procuração. Não havendo falta de procuração e não tendo os actos praticados no processo pelo senhor advogado ido além dos poderes nela conferidos, não há que exigir qualquer acto do mandante (ainda que praticado através do próprio mandatário) de ratificação do processado. Quando os praticou, o mandatário judicial já estava habilitado para tanto. Numa outra perspectiva, há que considerar esses actos por praticados já dentro dos poderes da procuração antes concedida, não havendo que ratificar a sua prática a pretexto de que o mandatário não estava a agir em representação do mandante e de que, por isso, se impunha assegurar que os mesmos correspondiam à sua vontade.

Consequentemente, por não se verificar a hipótese desenhada no transcrito n.º 2 do art.º 40º do CPC, o despacho que exigiu a ratificação do processado efectuado é ilegal e ilegal é, também, o despacho do senhor juiz que decidiu não considerar regularizada a situação processual do oponente, dar sem efeito tudo o que foi feito pelo mandatário, determinar o arquivamento da oposição por a sua petição inicial ter sido elaborada pelo senhor advogado e condená-lo nas custas.

⁽¹⁾ Cfr. acórdão do STJ, de 16/04/1996, in *Colecção de Jurisprudência* (Acs. do STJ), 1996, tomo II, p. 19.

C - A decisão:

8 Destarte, atento tudo o exposto, acordam os juizes deste tribunal em conceder provimento ao recurso e em revogar o despacho recorrido.

Sem custas.

Lisboa, 5 de Junho de 2002. — *Benjamim Rodrigues* (relator) — *Ernâni Figueiredo* — *Fonseca Limão*.

Acórdão de 5 de Junho de 2002.

Assunto:

Oposição. Indeferimento liminar. Prazo da oposição. Natureza. Aplicação do art.º 145º, n.ºs 5 e 6, do CPC.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *No recurso interposto de despacho de indeferimento liminar os poderes de conhecimento do tribunal de recurso cingem-se à apreciação da correcção jurídica do julgamento feito relativamente aos fundamentos que foram apreciados e no qual se fundou a decisão de rejeição liminar.*
- 2 — *O prazo de dedução da oposição tem natureza processual e é-lhe aplicável o disposto no art.º 145º, n.ºs 5 e 6, do Cód. de Proc. Civil.*

Recurso n.º 544/02-30; Recorrente: Orlando Rui Carolino Viegas; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.ºmº Juiz Conselheiro Dr. Benjamim Rodrigues.

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

A — Relatório:

1. ORLANDO RUI CAROLINO VIEGAS, identificado com os demais sinais dos autos, dizendo-se inconformado com o despacho do senhor juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa (2º Juízo-2ª, Secção), de 18/1/2002, que, com fundamento na sua extemporaneidade, indeferiu liminarmente a petição da oposição que deduziu contra a execução fiscal instaurada contra si para a cobrança de dívidas provenientes de contribuições para a Segurança Social e de coimas, dele recorre directamente para esta formação judicial, pedindo a sua revogação, com as legais consequências.

2. O recorrente refuta o decidido com base nas razões condensadas nas seguintes proposições conclusivas das suas alegações de recurso: «1 - O req. Executivo é inepto, pois o executado não é o sujeito que figura no título executivo.

2 - Há falta de citação do verdadeiro sujeito passivo.

3 - A subsistência da presente execução viola os princípios da legalidade e da justiça material (arts. 5º e 55º da LGT).

4 - As nulidades referidas são de conhecimento oficioso.

5 Cfr. despacho recorrido é aplicável à oposição o art.º 20º, n.º 2, do CPPT.

6 A oposição foi entregue no 2º dia útil seguinte ao do termino do prazo.

7 É aplicável à oposição o art.º 145º, n.º 6, do CPC.

8 A secretária não notificou o recorrente para os efeitos da referida norma legal».

3. A FAZENDA PÚBLICA, recorrida, não contra-alegou.

4. O Ex.ºmº Procurador-Geral-Adjunto emitiu parecer no sentido do provimento do recurso apenas base na aplicação ao prazo de interposição da oposição do disposto no art.º 145º, n.º 6, do CPC, já que quanto à questão da exequibilidade do título, tratando-se de questão não afrontada no despacho recorrido, se está perante uma questão nova de que o tribunal de recurso não pode conhecer.

Cos vistos dos senhores juizes-adjuntos cumpre decidir.

B — Fundamentação:

5. As questões decididas:

São duas as questões colocadas pelo recorrente: uma é a saber se o processo de execução fiscal é nulo por ineptidão da sua petição por ter por base um título executivo em que o citado não é o sujeito passivo; a outra, a de saber se a petição da oposição à execução fiscal deve ser considerada como tempestivamente apresentada mediante a aplicação do disposto no art.º 145º, n.º 6, do Código de Processo Civil.

6. Do mérito do recurso:

6.1. Da primeira questão:

Como deflui do já relatado, está em causa um despacho judicial que decidiu rejeitar liminarmente a petição da oposição apresentada pelo ora recorrente contra a execução fiscal instaurada contra si para a cobrança de dívidas provenientes de contribuições para a Segurança Social e de coimas. A rejeição liminar baseou-se exclusivamente na extemporaneidade da apresentação da petição inicial da oposição, tendo-se aí considerado que esse articulado fora apresentado dois dias depois de expirado o prazo de 30 dias estabelecido no art.º 203º, n.º 1, do Código de Procedimento e de Processo Tributário, porquanto o oponente fora citado em 25/10/2001 e a petição apenas deu entrada no tribunal em 28/11/2001, dois dias após o termo do prazo, havendo os dias 24 e 25/11/2001 sido, respectivamente, sábado e domingo.

O despacho recorrido não emitiu, pois, qualquer pronúncia sobre a questão da nulidade que o recorrente coloca agora nas suas alegações de recurso. Está em causa um despacho de indeferimento ou de rejeição liminar da petição da oposição. A rejeição liminar consubstancia uma decisão judicial de não prosseguimento do processo por se considerar que a tanto obviam as razões aí expendidas. Numa tal situação, o processo não ultrapassa a fase do exame liminar por o juiz entender que as razões que explana impedem juridicamente a sua passagem à fase seguinte. Sendo assim, não pode também o recurso deixar de cingir-se apenas ao reexame dos fundamentos em que se apoiou a decisão de rejeição, sob pena de se estar a conhecer, em primeira mão, de questões novas. Na verdade, é possível configurar a hipótese da decisão de indeferimento liminar se poder juridicamente justificar em muitos outros fundamentos integrantes ou não de causas de pedir que hajam sido alegadas que não apenas nos apreciados.

Todavia, uma tal eventualidade não passa de uma mera possibilidade conjectural ou académica para quem quer que seja e, nomea-

damente, para o tribunal de recurso, pois, na ausência de uma concreta pronúncia do tribunal recorrido sobre essas hipotéticas razões, a sua resposta só poderia ser antecipada a título de mero exercício racional. Não cabe, porém, aos tribunais a função de antecipar decisões a título meramente académico, mas sim decidir as questões ou controvérsias concretas. Nesta óptica, também, o tribunal de recurso apenas poderá conhecer da correcção jurídica do concreto julgamento que foi efectuado pelo tribunal inferior e com base no qual concluiu pelo indeferimento. Só limitando os seus poderes de conhecimento a esse âmbito, o tribunal de recurso estará a cingir-se a reapreciar a concreta decisão recorrida em termos de saber se a mesma deve ser reformada ou não, como é próprio da natureza dos recursos jurisdicionais, dado que estes são estes meios jurisdicionais de impugnar as decisões judiciais com as quais se não concorda e não meios de alcançar decisões novas, salvo as de conhecimento oficioso (art.º 676º do CPC)⁽¹⁾, em cuja categoria a posta, todavia, não se integra, em virtude de, segundo a lógica do despacho recorrido, o seu conhecimento, como, até, hipoteticamente de outras, dever ter-se por prejudicado, conquanto tal juízo possa estar errado.

Ora, como acabou de dizer-se, o indeferimento liminar não se fundamentou em qualquer resposta que fosse dada questão colocada pelo recorrente. Sobre ela, o tribunal recorrido nada disse, ainda que, embora, o possa vir a fazer, caso o processo prossiga. Consequentemente, este tribunal, também, dela não conhece, pelo que improcede este fundamento do recurso.

6.2. Da segunda questão:

A questão da natureza do prazo da oposição à execução fiscal - se substantivo, se processual - foi abordada várias vezes pela jurisprudência deste Supremo Tribunal a propósito do cômputo do prazo estabelecido no art.º 285º, n.º 1, do Código de Processo Tributário. A resposta foi unânime, no sentido de se tratar de um prazo de natureza processual⁽²⁾. Por isso, á minguia de relevantes e decisivos argumentos ou contributos interpretativos, não se vê razão para abandonar a corrente jurisprudencial que sobre a matéria se formou. Não se vê que deva ser outra a resposta a dar, hoje, à mesma questão perante o correspondente preceito do art.º 203º, n.º 1, do CPPT. Nada na lei sugere que tenha havido mudança de rumo. Ao contrário, é hoje mais clara do que no passado a natureza judicial do processo de execução fiscal. Quem o afirma, sem margem para dúvidas, é o art.º 103º, n.º 1, da Lei Geral Tributária. Ora, tendo o processo de oposição, como é comumente afirmado naquela jurisprudência, a natureza de uma contra-acção à acção executiva, mais forçosa e convincente parece ser hoje a resposta a dar à natureza do prazo da contra-acção à acção executiva⁽³⁾.

Tratando-se de um prazo processual, o regime a que o mesmo está sujeito é o que decorre do disposto no art.º 20º, n.º 2, do CPPT ou seja, «conta-se nos termos do Código de Processo Civil». A ser

⁽¹⁾ Cfr., sobre a temática, entre muitos acórdãos, o acórdão do STJ, de 21/1/93, in *Coleção de Jurisprudência* (Acs. do STJ), 1993, tomo I, págs.71.

⁽²⁾ Vejam-se, a título de simples exemplo, os Acs. de 92-09.30 ; 93.06.02; 93.07.07 ; 93.05.26 ; 93.10.27 e 95.01.11, in, respectivamente, Recs. 13.920, 15.786, 16.162, 15.768, 16.554 e 15.958, e, finalmente, o de 30/04/1997, proferido no proc. 21 563.

⁽³⁾ No último acórdão acabado de citar diz-se expressamente ter a oposição a natureza de uma contra-acção executiva ou seja, imbuída do escopo jurisdicional de anulação da instância executiva.

deste modo, não pode deixar de se lhe aplicar a disposição legal que em processo civil possibilita a prática do respectivo acto para além do momento do termo do prazo de natureza processual os n.ºs 5 e 6 do art.º 145º do CPC.

E a ser assim, não pode o recurso deixar de merecer provimento. Na verdade, não obstante estar correcto o cômputo do prazo feito pelo despacho recorrido, o certo é que não poderia o mesmo deixar de ter em conta que o acto poderia ter sido praticado ainda no segundo dia após o termo, como aqui aconteceu e se vê do que acima se deixou relatado, mediante o pagamento da multa processual cominada naquele n.º 5 do art.º 145º do CPC, para cuja realização devia o oponente ser notificado pela secretaria, por não o ter feito espontaneamente, de acordo com o prescrito no n.º 6 do mesmo artigo. Ora, não demonstram os autos que essa notificação da secretaria tenha tido lugar. Haverá, pois, ela de ser feita. E só depois de dada essa possibilidade ao oponente caberá ao tribunal decidir em conformidade com a atitude que o mesmo tome quanto à oportunidade de pagar ou não a referida multa processual, de acordo com o disposto naquele n.º 6: considerar o acto praticado em tempo ou perdido o direito de o praticar.

C — A decisão:

7. Destarte, atento tudo o exposto, acordam os juizes deste tribunal em conceder provimento ao recurso e revogar o despacho recorrido a fim de ser substituído por outro que não seja de indeferimento liminar pelas razões aqui apreciadas.

Sem custas.

— Lisboa, 5 de Junho de 2002. — *Benjamim Rodrigues* (relator) — *Ernani Figueiredo* — *Fonseca Limão*.

Acórdão de 5 de Junho de 2002.

Assunto:

Emolumentos notariais. Juros indemnizatórios.

Doutrina que dimana da decisão:

Anulado judicialmente acto de liquidação de emolumentos notariais, por incompatibilidade da atinente tabela com o direito comunitário, demonstrado fica o erro dos serviços ao efectuarem o mesmo, sendo devidos juros indemnizatórios ao impugnante que pagou a quantia liquidada.

Recurso n.º 592/02-30. Recorrente: Fazenda Pública. Recorrida: IB-SERSOL — Hotelaria & Turismo, L.^{da}; Relator: Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Mendes Pimentel.

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

No presente recurso jurisdicional, interposto pela Fazenda Pública da sentença do 2º Juízo do TT de 1.^a Instância do Porto que julgou

totalmente procedente esta impugnação judicial, deduzida por IBER-SOL — Hotelaria e Turismo, L.^{da}, contra liquidação de emolumentos notariais no montante de 7 562 925\$00, anulando-a e condenando a entidade liquidadora a pagar atinentes juros indemnizatórios, contra isto se insurgindo, ora, a recorrente, acorda-se, a coberto do estatuído nos artigos 713º, 5, e 726º do CPC, *ex vi* alínea e) do artigo 2º do CPPT e pelos fundamentos do acórdão desta Secção de 07.XI.2001, tirado no recurso 26 404 (que traduz reiterada jurisprudência pacífica deste STA e do qual se anexa), negar provimento ao recurso, confirmando-se, no ponto, a decisão recorrida.

Sem custas — artigo 2º da Tabela.

Lisboa, 5 de Junho de 2002. — *Mendes Pimentel* (relator) — *Vitor Meira* — *Baeta Queiroz*.

ANEXO

Recurso n.º 26404, de 7 de Novembro de 2001

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 — COSOLIS, SGPS, S. A. impugnou judicialmente a liquidação de emolumentos notariais efectuada em 22-2-2000, no 6.º Cartório Notarial do Porto, relativa à realização de uma escritura de aumento de capital da impugnante, no montante de 5.610.798\$00, nos termos do art. 5.º da Tabela de Emolumentos do Notariado.

O Excelentíssimo Representante da Fazenda Pública no Tribunal Tributário de 1.ª Instância do Porto suscitou as questões da possibilidade de representar a entidade liquidadora dos emolumentos e de o processo não ser próprio para impugnação do acto, por este estar sujeito a recurso hierárquico necessário.

O Tribunal Tributário de 1.ª Instância do Porto, invocando jurisprudência deste Supremo Tribunal Administrativo, considerou próprio o processo e ser o representante da Fazenda Pública a entidade a quem cabe representar a Administração neste processo.

Conhecendo da impugnação o Tribunal Tributário de 1.ª Instância julgou-a improcedente.

Desta decisão foi interposto recurso para este Supremo Tribunal Administrativo pelo Excelentíssimo Representante da Fazenda Pública, que apresentou alegações com as seguintes conclusões:

1. Não é aplicável à liquidação sindicada nos presentes autos a jurisprudência do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias constante dos Acórdãos da Sexta Secção de 29 de Setembro de 1999, Proc. C-56/98, da 4.ª Secção de 21 de Setembro de 2000, Proc. C-19/99 e da 5.ª Secção de 26 de Setembro de 2000, Proc. n.º 34/99, dado a Tabela de Emolumentos do Notariado aplicada ter sido aprovada pela Portaria n.º 996/98, de 25/11, com sujeição ao limite máximo de 15.000.000\$00 por força do artigo 22º, n.º 1 da aludida Tabela, quando a matéria dos Acórdãos se reporta a factos ocorridos na vigência do direito anterior sem norma que restringisse os emolumentos a limite máximo.

SEM PRESCINDIR,

2. Inexistindo no processo quaisquer indícios da existência de erro imputável ao serviço — foi aplicada correctamente a Tabela de Emolumentos do Notariado —, inexistente qualquer obrigação de indemnizar.

3. Não deve por isso haver qualquer condenação da entidade liquidadora no pagamento de juros indemnizatórios à impugnante com fun-

damento na mera anulação da liquidação, uma vez que o erro de interpretação in casu, melhor se dirá, de cumprimento do estritamente estabelecido nos artigos 1º, n.º 2, alínea i), 4º, 5º, 14º e 22º, n.º 1 da Tabela de Emolumentos do Notariado, aprovada pela Portaria n.º 996/98, de 25/11, consubstancia de qualquer erro imputável aos serviços.

4. A douta sentença recorrida violou os artigos 1º, n.º 2, alínea i), 4º, 5º, 14º e 22º, n.º 1, da Tabela de Emolumentos do Notariado aprovada pela Portaria n.º 996/98, de 25/11, os artigos 10º, alínea c) e 12º, n.º 1, alínea e), da Directiva n.º 69/335/CEE, o artigo 61º do CPPT e o artigo 43º, n.º 1 da LGT.

A impugnante contra-alegou, apresentando as seguintes conclusões:

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

2 — Tal como foi interpretado pelo TJCE, deve entender-se que rio podem legitimar-se ao abrigo do art. 12º, n.º 1, al. e), da Directiva 69/335/CEE, direitos desprovidos de toda a ligação com o custo do serviço particular ou cujo montante seja calculado não em função do custo da operação de que seja contrapartida, mas em função dos custos globais de funcionamento e de investimento do serviço encarregado da dita operação;

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

4 — A jurisprudência prolatada pelo TJCE, constante dos Acórdãos juntos aos presentes autos, aplica-se à liquidação em crise nos presentes autos;

5 — A jurisprudência do TJCE é clara: uma retribuição exigida a um particular cujo montante seja calculado não em função da operação de que é a contrapartida, mas em função da globalidade dos custos de funcionamento e — de investimento do serviço encarregado dessa operação, deverá ser considerada uma imposição na acepção da Directiva 69/335/CEE a que se aplica a proibição formulada no respectivo art. 10º;

6 O limite previsto na Tabela de Emolumentos do Notariado é demasiado elevado para garantir que os emolumentos não excedem o custo do serviço prestado e é um tal excesso, segundo o Tribunal de justiça, que afasta a qualificação como "direitos com carácter remuneratório" e reconduz as supostas "remunerações" a impostos proibidos pela Directiva;

7 — É apodítico que não se pode contornar a jurisprudência comunitária, violando-se o direito comunitário, através da fixação de um limite claramente excessivo;

8 — Em todo o caso, o art. 5º da Tabela de Emolumentos do Notariado, enferma do vício de inconstitucionalidade, ofendendo o n.º 2 do art. 103º e a al. i) do n.º 1 do art. 165º da Constituição;

9 — Tal é o que resulta do facto de, por intermédio do art. 5º da Tabela, se estabelecerem receitas que, muito embora apresentem uma conexão com um serviço público individualizável, estão manifestamente desligadas, quanto ao seu montante, da actividade desenvolvida pela Administração;

10 — A desproporção entre o tributo e o serviço é tal que se pode dizer que aquele se desligou completamente deste último, tornando-se, em boa verdade, uma receita abstracta. — um imposto, sendo certo

que a mesma foi estabelecida pelo Governo sem estar habilitado por competente autorização legislativa.

11 — Quando assim se não entenda, sempre terá de conceder-se em que a mesma disposição cria uma receita pública manifestamente desproporcionada com os custos e a natureza do serviço prestado em troca, com o que quedam violados o princípio da proporcionalidade e o princípio da proibição do excesso (cfr. n.º 2 do art. 266º da Constituição).

12 — O erro imputável aos serviços que efectuaram a liquidação de emolumentos ficou demonstrado pela procedência da impugnação judicial apresentada pela recorrida.

Termos em que deve negar-se provimento ao recurso, mantendo-se a douda decisão recorrida com os fundamentos dela constantes, ou, se assim não se entender, deve em todo o caso julgar-se improcedente o recurso com os demais fundamentos alegados na p.i. e agora retomados ao abrigo do disposto no art. 684º-A, n.º 1, do Código de Processo Civil.

O Excelentíssimo Procurador-Geral-Adjunto emitiu doudo parecer, nos seguintes termos:

1 — O objecto do presente recurso consiste em saber se é possível aplicar, à liquidação vertida nos autos, a Directiva 69/365/CEE do Conselho de 10/10/69, atenta a publicação da Portaria n.º 996/98 de 25/11, que impôs um limite máximo de 15.000.000\$00 (cfr. art. 22º da Tabela).

Salvo o devido respeito que sempre nos merece opinião contrária, a resposta não poderá deixar de ser positiva.

2 — Com efeito e como se decidiu já no acórdão do TJCE de 21/6/01, in Proc. n.º C-206/99, aqui aplicável e que tem carácter vinculativo para os tribunais nacionais em matéria de direito comunitário, o art. 12º, n.º 1, al. e), da referida Directiva deve ser interpretado no sentido de que os direitos cobrados pela Inscrição do aumento do capital social da uma sociedade no Registo Comercial e cujo montante aumenta directamente e sem limites na proporção do capital nominal subscrito e não é calculado com base no custo do serviço prestado, como os que estão em causa no processo principal, não revestem carácter remuneratório. A existência de um limite máximo que não pode ser ultrapassado por esses direitos não é, por si só, susceptível de atribuir esse carácter remuneratório se o referido limite aqui for fixado de forma razoável em função do custo dos serviços cujos direitos constituem a contrapartida.

Além disso, um Estado membro não pode, sem retirar aos direitos o seu carácter remuneratório, introduzir, na tabela dos direitos a cobrar em contrapartida de um prestado, um de solidariedade entre grandes e pequenas sociedades instituindo, para o mesmo serviço, um direito mais elevado para as sociedades de capitais com capital social importante do que para as sociedades com um capital social menor, sem que esta diferença de montante dos direitos tenha qualquer ligação com o custo do serviço.

Deste modo, face ao decidido naquele acórdão do TJCE, os emolumentos referidos não têm carácter remuneratório e a liquidação impugnada tem de considerar-se ilegal, por incompatibilidade com o estabelecido nos arts. 49, n.º 1, al. c), 10º, al. a), e 12º da referida Directiva.

3 — Nestes termos, deve ser negado provimento ao presente recurso.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

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

1 — No dia 22 de Fevereiro de 2000, por ocasião e em virtude da celebração duma escritura pública, outorgada no 6º Cartório Notarial

do Porto, que titulava um aumento do seu capital social de 740.000.000\$00 para 2.606.266.000\$00 e uma outra alteração estatutária, em que a impugnante foi outorgante foi-lhe debitada a quantia de 5.610.798\$00, a título de acréscimo de emolumentos sobre actos de valor determinado.

2 — A impugnante pagou a quantia referida em 1 no dia 22 de Fevereiro de 2000.

3 — Começar-se-á pela apreciação da compatibilidade com o direito comunitário das normas em que se baseou o acto impugnado.

A recorrente Fazenda Pública defende que a jurisprudência do T.J.C.E. contida nos acórdãos proferidos nos processos n.ºs 56/98, de 29-9-99, C-19/99, de 21-9-2000, e C-134/99, de 26-9-2000, não será aplicável aos casos em que a norma que prevê o pagamento de emolumentos tem um limite máximo, como é o caso da Tabela de Emolumentos do Notariado, a provada pela Portaria n.º 99.6/98, de 25 de Novembro (art. 22.º, n.º 1, desta Tabela).

No entanto, como bem refere o Excelentíssimo Procurador-Geral-Adjunto, o T.J.C.E. reafirmou a jurisprudência anterior à face desta nova Tabela e respectivo limite máximo para os emolumentos, no acórdão de 21-6-2001, proferido no processo C-206/99, cuja parte decisória é a seguinte:

O artigo 12.º, n.º 1, alínea e), da Directiva 69/335 do Conselho, de 17 de Julho de 1969, relativa aos impostos indirectos que incidem sobre as reuniões de capitais, na versão que resulta da Directiva 85/303/CEE, do Conselho, de 10 de Junho de 1985, deve ser interpretado no sentido de que direitos cobrados pela inscrição de um aumento do capital social de uma sociedade no Registo Comercial e cujo montante aumenta directamente e sem limites na proporção do capital nominal subscrito e não é calculado com base no custo do serviço prestado, como os que estão em causa no processo principal, não têm carácter remuneratório.

A existência de um limite máximo que não pode ser ultrapassado por estes direitos não é, por si só, susceptível de atribuir esse carácter remuneratório se o referido limite não for fixado de forma razoável em função do custo do serviço cujos direitos constituem a contrapartida.

Além disso, um Estado membro não pode, sem retirar aos direitos o seu carácter remuneratório, introduzir, na tabela dos direitos a cobrar em contrapartida de um serviço prestado, um elemento de solidariedade entre grandes e pequenas sociedades instituindo, para o mesmo serviço, um direito mais elevado para as sociedades de capitais com capital social importante do que para as sociedades com um capital social menor, sem que esta diferença de montante dos direitos tenha qualquer ligação com o custo do serviço.

Embora este acórdão do T.J.C.E. relativamente a emolumentos do registo comercial, a questão nele apreciada é, essencialmente, a mesma que se coloca relativamente aos emolumentos notariais.

Do acórdão do T.J.C.E. cuja parte decisória se transcreveu resulta que não reveste carácter remuneratório, para efeitos do disposto no artigo 12.º, n.º 1, alínea e), da Directiva 69/335/CEE, do Conselho, na redacção que lhe foi dada pela Directiva 85/303, uma imposição cobrada pela celebração de uma escritura de aumento de capital social de uma sociedade de capitais, cujo montante aumenta directamente na proporção do capital social subscrito e não com base no custo do serviço.

No caso, a impugnante é uma sociedade anónima e os emolumentos foram cobrados pela celebração de uma escritura do tipo referido.

O aumento do activo de uma sociedade de capitais é um acto sujeito ao imposto sobre as entradas de capital, previsto na alínea c) do n.º 1 do art. 4.º daquela Directiva, pelo que é proibida, em relação a ele, a cobrança de imposições que não tenham carácter remuneratório [art. 12.º, n.º 1, alínea e), da mesma Directiva].

Os emolumentos notariais são cobrados com base na Tabela de Emolumentos do Notariado, anexa à Portaria n.º 996/98, de 25 de Novembro.

Do art. 5.º, n.º 1, dessa Tabela resulta que, tratando-se de actos de valor determinado, os emolumentos variáveis são calculados com base na aplicação das taxas aí indicadas, calculadas com base no valor do acto, independentemente do custo do serviço.

Assim, à face do decidido naquele acórdão do T.J.C.E., os emolumentos referidos não têm carácter remuneratório e a liquidação impugnada tem de considerar-se ilegal, por incompatibilidade com o estabelecido nos arts. 4.º, n.º 1, alínea c), 10.º, alínea a), e 12.º da referida directiva 69/335/CEE.

A jurisprudência do T.J.C.E. tem carácter vinculativo para os tribunais nacionais, em matéria de direito comunitário, como tem vindo a ser pacificamente aceite e é corolário da obrigatoriedade de reenvio imposta pelo 234.º do Tratado de Roma (art. 177.º na redacção inicial).

Por isso, o acto impugnado tem de ser anulado, por enfermar de vício de violação de lei.

4 — A recorrente defende que não deve haver condenação em juros compensatórios, por não haver erro imputável aos serviços.

No art. 43.º da L.G.T. estabelece-se que «*devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido*».

Havendo um erro de direito na liquidação e sendo ela efectuada pelos serviços, é à administração tributária que é imputável esse erro, sempre que a errada aplicação da lei não tenha por base qualquer informação do contribuinte.

Por outro lado, esta imputabilidade aos serviços é independente da demonstração da culpa de qualquer dos seus funcionários ao efectuar liquidação afectada por erro.

Na verdade, a letra da lei, ao referir a imputabilidade do erro aos serviços, aponta manifestamente no sentido de poder servir de base à responsabilidade por juros indemnizatórios a falta do próprio serviço, globalmente considerado, como aliás, é admitido em geral ⁽¹⁾. A administração tributária está genericamente obrigada a actuar em conformidade com a lei (arts. 266.º, n.º 1, da CR.P. e 55.º da L.G.T.), pelo que, independentemente da prova da culpa de qualquer das pessoas ou entidades que a integram, qualquer ilegalidade não resultante de uma actuação do sujeito passivo será imputável a culpa dos próprios serviços.

Assim, é correcta a condenação da entidade liquidadora a pagar juros indemnizatórios à impugnante, contados desde 22-2-2000 e até à data da emissão da nota de crédito a favor da impugnante (art. 61.º, n.º 3, do C.P.P.T.).

5 — Não sendo provido o recurso, ficar prejudicado o conhecimento das questões suscitadas pela impugnante, nas suas contra-alegações.

⁽¹⁾ Neste sentido, pode ver-se FREITAS DO AMARAL, *Direito Administrativo*, volume III, página 503.

Termos em que acordam em negar provimento ao recurso e em confirmar a decisão recorrida.

Sem custas.

Lisboa, 7 de Novembro de 2001. — *Jorge de Sousa* (relator) — *Branção de Pinho* — *Vitor Meira*.

Acórdão de 5 de Junho de 2002.

Assunto:

Intimação para um comportamento. Acção para o conhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária.

Doutrina que dimana da decisão:

O dever de prestar, por parte da F.P., previsto no art.º 147º do C.P.P.T., quando, face à factualidade relevante, apurada em sede de intimação para um comportamento, resulte directamente da lei, deve considerar-se verificada, não carecendo de qualquer outra actividade, nomeadamente dos tribunais e através de acção para o conhecimento de um direito ou interesse legítimo, que o declare.

Recurso n.º 815/02, em que são recorrente BA-Fábrica de Vidros Barbosa & Almeida, SA, e recorrente Fazenda Pública e de que foi Relator o Ex.ºmº Juiz Conselheiro Dr. João Plácido Fonseca Limão.

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

BA — Fábrica de Vidros Barbosa & Almeida SA, inconformado com o despacho do M.º Juiz do T.T. de 1.ª Instância do Porto, que lhe convolou um pedido de intimação para um comportamento em acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária, daquela interpôs recurso para este S.T.A., terminando as suas alegações com a formulação do seguinte quadro conclusivo:

1 - O despacho recorrido é ilegal, por violação do art.º 147º do C.P.P.T.

2 - Com a introdução legal da intimação para um comportamento no elenco dos meios contenciosos tributários, pretende-se conceder ao contribuinte a possibilidade de reagir através dele em caso de omissão da Administração Fiscal, lesiva de um direito ou interesse legítimo.

3 - É evidente o direito do recorrente; é evidente a sua violação, in casu, pela Administração Fiscal; é igualmente evidente a consequência legal desse incumprimento (cf. art.º 93º, n.ºs 3 e 6, do CIRC).

4 - O despacho recorrido esvazia de utilidade a intimação a um comportamento, porquanto nunca permite a sua utilização quanto a direitos não reconhecidos judicialmente.

5 - Por outra via, quando reconhecidos judicialmente, e se não cumpridos pelo Fisco, o meio de reacção subsequente será a execução do julgado e não a intimação a um comportamento.

6 - A acção para reconhecimento de um direito e a intimação para um comportamento são meios contenciosos de aplicação residual, e, por isso, excluem-se mutuamente.

7 - A acção para o reconhecimento de um direito pressupõe uma dúvida acerca da existência do direito; na intimação o tribunal ordena à Administração que se comporte de determinada forma, pois ninguém duvida sobre a existência e violação do direito.

8 - *In casu*, a intimação é o meio adequado; até porque sendo um meio urgente, é o que melhor tutela os interesses do Fisco, obrigando que está ao pagamento de juros até integral pagamento da quantia em falta.

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Ex.^{mo} Magistrado do M.^o P.^o, junto deste S.T.A., foi de parecer que o recurso merece provimento.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

A recorrente pediu a intimação do Director Geral dos Impostos a reembolsar-lhe, de imediata, uma determinada quantia, relativa a juros, que, em seu entender, lhe era devida por força do disposto no art.^o 96^o, n.^o 6, do CIRC.

O pedido de intimação foi convocado para acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária, porquanto necessário era, previamente, reconhecer à recorrente o direito que se arroga e só então condenar a AF a pagar a dita quantia.

E, no recurso, sustenta a recorrente que o meio adequado era a predita intimação.

A questão a decidir é a de saber se, na situação vertente, se impunha a referida convocação com o fundamento que a determinou e que radicou na prévia necessidade de reconhecimento do direito invocado pela requerente.

Dispõe o art.^o 147^o do C.P.P.T.:

«Em caso de omissão, por parte da administração tributária, do dever de qualquer prestação jurídica susceptível de lesar direito ou interesse legítimo em matéria tributária, poderá o interessado requerer a sua intimação para o cumprimento desse dever junto do tribunal tributário competente.»

O presente meio só é aplicável quando, vistos os restantes meios contenciosos previstos no presente código, ele foi o mais adequado para assegurar a tutela plena, eficaz e efectiva dos direitos ou interesse em causa.

Segundo Jorge Lopes de Sousa (*C.P.P.T. Anot.*, 3^a. Ed. Pág. 747) “a utilização deste procedimento, visando obter o cumprimento de um dever pela administração tributária, supõe que esteja definida previamente a existência deste.

Tal definição da existência de um dever pode resultar directamente da lei, quando se esteja em face de direitos cuja existência não necessite de actos de aplicação ou decorra necessariamente de determinada situação fáctica”.

E, na nota n.^o 978, diz-nos o mesmo autor:

“será o caso, por exemplo, do direito a juros indemnizatórios, quando não for cumprido o prazo de restituição oficiosa dos impostos, prevista na al. a) do n.^o 3 do art.^o 43^o da L.G.T.”

Na situação vertente, caso a matéria alegada pela requerente venha a considerar-se provada, o dever de pagar juros e o respectivo direito

a recebê-los hão-de resultar directamente da lei, face à situação fáctica subjacente, prescindindo-se, para o efeito, de qualquer acto da administração ou dos tribunais que os reconheça ou declare.

Assim e muito embora se reconheça a idoneidade da acção para o reconhecimento de direito ou interesse legítimo, prevista no art.^o 145^o do C.P.P.T., como meio adequado na situação dos autos, não se vê razão para a pretendida convolação, pois que a via da intimação, trilhada pela requerente, também se mostra ajustada ao fim pretendido (v. autor e *obra citados*, pág. 748, anot. 7).

Termos em, que se acorda em conceder provimento ao recurso e em revogar o despacho recorrido, devendo os autos prosseguir como intimação para um comportamento.

Sem custas.

lisboa, 5 de Junho de 2002. — *João Plácido Fonseca Limão* (relator) — *Ernâni Figueiredo* — *Lúcio Barbosa* (vencido. Negaria provimento ao recurso, por entender que a intimação para um comportamento não é “o meio mais adequado para assegurar a tutela plena, eficaz e efectiva dos direitos ou interesses em causa”. No caso, impunha-se uma “acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária”).

Acórdão de 5 de Junho de 2002.

Recurso n.^o 25 533. Recorrente: Companhia Portuguesa de Hipermercados, SA; Recorrido: Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais; Relator: Ex.^{mo} Juiz Cons.^o Dr. Vítor Meira.

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

Notificado do acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo que indeferiu a sua reclamação relativamente ao acórdão de fls. 695 a 712 dos presentes autos, vem o Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais (entidade recorrida) pedir a aclairação do acórdão que decidiu tal reclamação, com os seguintes fundamentos:

1 — Entendeu o presente Acórdão não conhecer da nulidade arguida de omissão de pronúncia por ter entendido que o reclamante deveria tê-la invocado nas suas contra-alegações uma vez que se tratava de uma nulidade processual.

2 — Contudo, o reclamante nunca invocou tratar-se de uma nulidade processual, mas antes, da nulidade do próprio Acórdão por não se ter pronunciado sobre aquela nulidade que não sendo processual é de conhecimento officioso.

3 — Tal questão não é, como diz o Digníssimo Magistrado do M.P. susceptível de ser sanada com o despacho que admite o recurso e fixa o modo de subida.

4 — Como se invocou, é na realidade uma questão de conhecimento officioso, por que o legislador não sujeitou, nos termos do n.^o 4 do art. 687^o do CPC, o tribunal superior a tal despacho proferido pelo juiz *a quo*.

5 — Daí que, possa muito bem o juiz do tribunal *ad quem* proferir o despacho para alegações sem ter verificado, como devia, que o recurso interposto não era susceptível de ser alegado no tribunal *ad quem*.

6 — Onde, o momento próprio para conhecer dessa nulidade que é de conhecimento officioso seja na deliberação final (acórdão).

7 — O que o reclamante pretendia e ainda pretende é que o Tribunal se pronuncie se, nos termos do art. 687º, nº 4, do CPC, o tribunal superior está, ou não, vinculado ao despacho proferido pelo juiz *a quo*.

8 — É que da leitura que o reclamante faz de tal artigo decorre logicamente que o juiz *ad quem* pode conhecer essa questão em qualquer momento do processo até à decisão final e dela deve conhecer officiosamente.

9 — No caso concreto o que o reclamante alega é a extemporaneidade das alegações que leva à consequente deserção do recurso.

10 — É que, como se verifica do processo, independentemente do despacho do juiz *ad quem* para alegações, o recorrente poderia eventualmente ter apresentado as suas alegações em prazo, se tivesse contado tal prazo a partir do despacho de admissão do recurso.

11 — Ora, não se discute a legalidade do despacho “para alegações” nem esse despacho transita em julgado nos termos expressos pelo parecer do M.P. que V.V. Ex.^{as}, acompanharam, uma vez que não estamos a discutir essa nulidade como sendo processual.

12 — O despacho “Para alegações” não tem qualquer relevância para se apreciar da questão invocada da deserção do recurso, até por que, independentemente desse despacho, o recorrente poderia ter apresentado as suas alegações de recurso nos trinta dias subsequentes ao despacho de admissão do recurso proferido pelo juiz do tribunal *a quo*.

13 — A nulidade só se torna relevante por o recorrente desconhecer a lei e não saber que não podia alegar, neste meio processual, no tribunal *ad quem*.

14 — Daí que não se perceba a decisão ora notificada quando o que se invocou foi uma falta de conhecimento de uma questão prévia de conhecimento officioso deserção do recurso, e não a legalidade do despacho “Para alegações”.

15 — Do que resulta ter ficado dúvidas sobre se a deliberação, ora notificada, apreciou a questão da falta de conhecimento da deserção do recurso, ou, se ao invés, apreciou a questão da eventual nulidade do despacho “Para alegações”.

16 — Não se percebendo também se para o duto Acórdão ora notificado as duas questões se confundem, quando para o reclamante é impossível confundir a questão reclamada com a questão ora deliberada.

A recorrente (CPH) pronunciou-se no sentido do indeferimento do pedido de esclarecimento por a autoridade recorrida se limitar a manifestar .a sua discordância com o decidido, não explicitando qualquer obscuridade ou ambiguidade que deva ser esclarecida.

Pelo Ex.^{mo} Magistrado do Ministério Público foi emitido parecer no sentido do indeferimento do requerido por o requerente não identificar no seu requerimento qualquer passagem relativamente à qual alegue não compreender o sentido ou permitir mais do que uma interpretação.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

Prescreve o artigo 669º, nº 1, alínea a), do Código de Processo Civil, que o requerente invoca como suporte do seu pedido, que: «1 — Pode qualquer das partes requerer no tribunal que proferiu a sentença:

a) O esclarecimento de alguma obscuridade ou ambiguidade que ela contenha.»

Ora o acórdão será obscuro quando contenha algum passo cujo sentido seja ininteligível e será ambíguo quando alguma passagem se preste a interpretações diferentes.

Da leitura da alegação constata-se que o que o requerente pretende é que o tribunal reaprecie as questões sobre as quais já se pronunciou no acórdão que conheceu não ocorrer qualquer nulidade e não o esclarecimento de qualquer obscuridade ou ambiguidade. Tal acórdão explicitou os motivos pelos quais não ocorria a omissão de pronúncia invocada em termos que não suscitam qualquer confusão entre a apreciação de eventual deserção do recurso e o despacho que notifica as partes para alegarem. O invocado pelo recorrente não mostra que tenha dúvidas quanto ao decidido mas tão-só que discorda da decisão. Não pode porém obter decisão diversa com base em obscuridade ou ambiguidade inexistente.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência neste Supremo Tribunal Administrativo em indeferir o requerido.

Sem custas por o requerente delas estar isento.

lisboa, 5 de Junho de 2002. — Vítor Meira (relator) — António Pimões — Mendes Pimentel.

Acórdão de 5 de Junho de 2002.

Assunto:

Câmara Municipal de Sintra. Taxa pela ocupação do domínio público de instalações abastecedoras de carburantes líquidos e gasosos. Proporcionalidade. Ampliação da matéria de facto.

Doutrina que dimana da decisão:

I — O aumento de 900% (de 30.000\$00 para 300.000\$00) das taxas devidas pela ocupação do domínio público de uma bomba de carburante não é só por si desproporcional.

II — Na verdade, só em função do tempo de vigência daquela primeira taxa (de 30.000\$00), do momento em que haviam sido fixados os quantitativos que vigoravam em 1988, e qual a erosão desde então e até 1989 sofrida pela moeda, de acordo com os índices de preços estabelecidos para cada um dos anos intermédios é que será possível aquilatar dessa possível desproporcionalidade.

III — Sendo o acórdão recorrido omissivo sobre tais questões, impõe-se a ampliação da matéria de facto.

Recurso n.º 25.917. Recorrente: Câmara Municipal de Sintra; Recorrida: Petróleos de Portugal — Petrogal, SA; Relator: Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. PETRÓLEOS DE PORTUGAL — PETROGAL, SA, com sede na Rua das Flores, 7, Lisboa, impugnou judicialmente, junto do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa, a liquidação da taxa relativa a Instalações Abastecedoras de Carburantes Líquidos, Ar e Água, liquidação praticada pela Câmara Municipal de Sintra.

O M.º Juiz do 2º Juízo daquele Tribunal julgou a impugnação procedente.

Inconformada, a Câmara Municipal de Sintra interpôs recurso para o Tribunal Central Administrativo. Este negou provimento ao recurso.

De novo inconformada, a Câmara Municipal de Sintra interpôs recurso para este Supremo Tribunal.

Formulou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

1. Vem o presente recurso do douto acórdão do Tribunal Central Administrativo de 22/11/00 o qual julgou improcedente o recurso interposto pela aqui recorrente, confirmando a sentença proferida pelo Tribunal Tributário de 1ª Instância, a qual julgou procedente a impugnação da liquidação deduzida por Petróleos de Portugal — Petrogal, SA.

2. Está em causa o pagamento de uma taxa e não de um imposto.

3. Há uma contraprestação por parte do Município verificando-se o carácter bilateral/sinalagmático da taxa.

4. A utilização do domínio público por particulares uso privativo depende do consentimento prestado por parte da administração através da concessão de uma licença, a qual permite a satisfação de necessidades colectivas concretas o abastecimento de carburantes pelas populações.

5. Sendo evidente a utilização privativa de terrenos sítos no domínio público é evidente que em causa está uma taxa.

6. Aliás, o recorrido entende que em causa estaria um imposto porque o aumento do montante das taxas ser, no seu entendimento, desproporcional e inadequado.

7. Na verdade, as actualizações do montante das taxas referentes às instalações abastecedoras de carburantes líquidos e gasosos operado pelo Município de Sintra não é desproporcional.

8. A actualização dos valores previstos na Tabela de Taxas de 1989 vem prevista no art. 79º e remete para o índice de preços ao consumidor publicado pelo Instituto Nacional de Estatística.

9. Teve em linha de conta vários factores como sejam a inflação, a utilização de um bem do domínio público, o desgaste ambiental no domínio público pela utilização dessa estrutura, os custos inerentes à adaptação das estruturas e serviços prestados, os custos relativos às diligências que precedem a concessão de licença de funcionamento de um posto de abastecimento, o princípio do poluidor pagador entre outros.

10. Não foi violado qualquer princípio constitucional da confiança e boa-fé pois que esse aumento era esperado e na proporção verificada.

11. O pagamento dessas taxas tornou-se obrigatório desde a entrada em vigor da tabela de taxas a qual se encontra aprovada em obediência à lei e ao direito.

12. Essa liquidação não é susceptível de ser suspensa nem à mesma podem ser abertas excepções.

13. O não aumento durante alguns anos não poderia, naturalmente, criar a expectativa que os valores não eram devidos e que os mesmos não iriam ser actualizados, adequando-os à situação económica existente à data da revisão dos mesmos.

14. Não podemos esquecer que as instalações de combustíveis comportam uma enorme e permanente sobrecarga e factor de risco ambiental e são igualmente factor de risco público que não pode deixar de ser ponderado.

15. Uma qualquer bomba de combustíveis representa um factor poluidor e de risco enorme, representando um desgaste para o domínio público, pois trata-se de uma actividade potencial ou efectivamente poluidora.

16. Mais do que vantagens para o Município geram uma sobrecarga ambiental a qual implicou adaptar estruturas e serviços municipais, especializando-os de modo a minimizar os riscos ambiental, urbano e de segurança, muito maiores hoje em dia que em 1989, como acontece com as exigências decorrentes dos objectivos qualidade de vida do agregado populacional e de defesa e protecção do meio ambiente.

17. Tudo isto ponderado o aumento verificado é proporcional e adequado, mantendo-se exigíveis as taxas em apreço pelo uso privativo de terrenos sítos no domínio público.

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

A EPGA junto deste Supremo Tribunal defende que o recurso não merece provimento.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2. É a seguinte a matéria de facto fixada no TCA:

1. Em 1995 o Município de Sintra liquidou à ora impugnante as seguintes importâncias, respeitantes à ocupação da via pública das bombas de carburantes líquidos, instalados na via pública:

1.1 - Relativamente ao ano de 1991, a importância de 2.198.966\$00.

1.2 - Relativamente ao ano de 1992, a importância de 2.498.015\$00.

1.3 - Relativamente ao ano de 1993, a importância de 2.797.782\$00.

1.4 - Relativamente ao ano de 1994, a importância de 3.063.593\$00.

2 - Na fixação desses montantes, o Município de Sintra atendeu ao critério do número de bombas instaladas no terreno ocupado, constante da Tabela de Licenças e Taxas.

3 - Em 1988, por cada bomba, a tabela era de 30.000\$00.

4 - Em 1989, por cada bomba, a tabela passou a ser de 300.000\$00.

5 - Nos anos posteriores essa tabela foi actualizada de acordo com o índice anual de preços no consumidor, publicado pelo INE.

6 - Na sua petição, a impugnante nada concretiza sobre aquilo que lhe proporciona a ocupação da via pública pela qual lhe foi liquidada a dita taxa, designadamente a dimensão do terreno e respectivas utilidades.

7 - Do relatório da Inspecção-Geral da Administração do Território consta, a propósito da falta de cobrança de taxas das bombas de gasolina, junto à informação n. 56095/GJ, de 3/10/95, o despacho da Presidente da CMS, que:

- "na reunião da Câmara de 1/3/90 foi deliberado ficar suspenso o pagamento destas taxas".

8 - "A cobrança de taxas no ano transacto ficaram suspensas como até à presente não foi feita qualquer alteração (das taxas) este ano

não se está a proceder à cobrança das mesmas” — informação de 15/1/91.

9 - Na reunião de 20/6/91, o vereador José Simões mostrou-se preocupado pela ausência do estudo sobre os novos valores das taxas e pela não cobrança das receitas, a qual, no seu entender, estaria suspensa desde a reunião de 7/5/90.

10 - “Em 31/10/91 o executivo entendeu constituir um grupo de trabalho para a revisão das tabelas de taxas”.

11 - “Finalmente, em 3 de Março, p.p., um grupo de trabalho constituído ao abrigo de um despacho proferido pelo Vereador Fausto Caiado apresentou uma proposta de revisão da Tabela de Taxas, onde se incluía a que vimos analisando”.

12 - “O executivo acolheria aquela proposta, todavia o mesmo não sucedeu na reunião da Assembleia Municipal de 22/6/93.”

3. O TCA, para negar provimento ao recurso, assentou que o tributo cobrado é uma taxa. Mas a respectiva ilegalidade tinha a ver com um critério de desproporcionalidade.

No acórdão recorrido escreveu-se que uma taxa, mesmo que o sinalagma seja desproporcional, não deixa de o ser, convertendo-se, sem mais, face a essa desproporcionalidade em imposto. Mas considerou-se haver uma clara violação dos princípios da proporcionalidade, da boa-fé e da confiança.

O M.^{mo} Juiz, na sua sentença, anulou a liquidação, com o fundamento de que o tributo em causa era um imposto e não a taxa.

Não aceitando a tese do M.^{mo} Juiz (estamos perante uma taxa e não perante um imposto), reconhecemos embora que a questão da proporcionalidade é a que está aqui em causa.

Mas reconheça-se que não é possível saber, pelo exame do probatório, se existe tal desproporcionalidade, sendo que dele não ressalta e era mister que tal acontecesse há quanto tempo não eram actualizadas as taxas, antes de 02/12/89, para aferir se o alegado aumento de 30.000\$00 para 300.000\$00 implicou a falada desproporcionalidade.

Esta e outras questões de facto adiante explicitadas podem e devem obter resposta do Tribunal.

Até porque a proporcionalidade é uma norma com assento constitucional (art. 18.^o, n.º 2, da Constituição).

Dispõe tal preceito:

“A lei só pode restringir os direitos, liberdades e garantias nos casos expressamente previstos na Constituição, devendo as restrições limitar-se ao necessário para salvaguardar outros direitos ou interesses legalmente protegidos.”

O que se deve entender como “repelindo as medidas desajustadas, inadequadas, desnecessárias, empregues com excesso (da justa medida)”.

Ou seja: impõe-se ampliar a matéria de facto.

Na verdade, a desproporção tanto pode estar a montante como a jusante.

Na verdade, nada nos diz que a taxa de 30.000\$00 não possa ela mesmo ser desproporcional. Mas desproporcional porque demasiado baixa. O que levaria que aquele aumento não violasse então o princípio da proporcionalidade.

Há a referir a existência de acórdão deste STA em que é a mesma a questão a dirimir (acórdão de 11/07/01 (rec. n. 25.870).

Escreveu-se no citado aresto:

“Não equivale isto a dizer que, no caso, saiu ofendido o princípio da proporcionalidade. É que nos falta no processo, qualquer valor

de referência, que permita afirmar uma desproporção entre a taxa exigida à recorrida e o benefício que, em contrapartida, lhe é propiciado. Estando, agora, em causa o quantitativo da taxa, o seu aumento, só por si, não faz, independentemente da ordem da sua grandeza que a taxa deixe de ser adequada para assegurar os fins de interesse público que com ela se pretende atingir, nem a torna dispensável ou excessiva relativamente ao necessário para atingir o objectivo visado”.

E adiante:

“Significa isto que se torna necessário apurar em que momento haviam sido fixados os quantitativos que vigoravam em 1988, e qual a erosão desde então e até 1989 sofrida pela moeda, de acordo com os índices de preços estabelecidos para cada um dos anos intermédios.”

Idêntica questão foi abordada no acórdão deste STA de 29 de Maio de 2002 (rec. n. 26.478).

Estas observações merecem-nos inteiro acolhimento.

Daí que se imponha a ampliação da matéria de facto, em ordem a obter o necessário substrato de facto capaz de permitir a ajustada decisão de direito.

Ampliação que se ordena, nos termos do art. 729.^o, n.º 3, do CPC.

4. Face ao exposto, acorda-se em conceder provimento ao recurso, revogando-se o acórdão recorrido, em ordem à ampliação da matéria de facto, nos termos acima precisados.

Sem custas.

— Lisboa, 5 de Junho de 2002. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Benjamim Rodrigues* — *Alfredo Madureira*.

Acórdão de 5 de Junho de 2002.

Assunto:

Oposição à execução fiscal. Seguro-caução. Ilegitimidade substantiva do executado. Prova por documento. Art. 286.^o do CPT. Ampliação da matéria de facto.

Doutrina que dimana da decisão:

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

II — A prova documental, referida na al. h) do n.º 1 do art. 286.^o do CPT, deve ser obrigatoriamente junta com a petição inicial, e deve ser apta a fazer prova do alegado.

III — A seguradora, solidariamente responsável com o devedor por uma dívida aduaneira, por existência de um seguro-caução, pode impugnar a liquidação, com fundamento em que se operou a resolução do contrato de seguro, por falta de pagamento do prémio.

- IV — *O momento próprio para tal impugnação conta-se a partir da sua notificação para efectuar o cumprimento da sua obrigação, nos termos do art. 576º do Regulamento das Alfândegas.*
- V — *Sendo os autos omissos sobre se o oponente foi notificado para cumprir a sua obrigação, impõe-se ampliar a matéria de facto para determinar tal ponto.*
- VI — *Isto se o oponente alega como fundamento da sua oposição a alínea g) do n.º 1 do art. 286º do CPT.*

Recurso n.º 26.298. Recorrente: PORTUGAL PREVIDENTE — Companhia de Seguros, SA; Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. PORTUGAL PREVIDENTE - Companhia de Seguros, SA, com sede na Rua Andrade Corvo, 19, Lisboa, opôs-se a uma execução fiscal que lhe foi instaurada.

Alega ter celebrado com o importador Adelino Teodoro dos Santos & Filhos, L.ª, um seguro-caução pelo qual se constituiu perante a Alfândega garante de impostos e direitos de importação.

Porém, o importador referido não pagou o prémio de seguro, pelo que o contrato de seguro foi resolvido.

A oponente não é assim devedora daquelas dívidas fiscais.

A M.ª Juíza do 1º Juízo do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa julgou a oposição improcedente.

Inconformada, a oponente interpôs recurso para o Tribunal Central Administrativo.

Este negou provimento ao recurso.

De novo inconformada, a oponente trouxe recurso para este Supremo Tribunal.

Formulou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

I. Não tendo sido pago o prémio de seguro ocorreu a resolução do contrato, em conformidade com a prova documental anexa aos autos pela recorrente e conforme dispõem os arts. 5º, 6º e 7º do DL 162/84 e Norma Regulamentar do ISP 137/91.

II. A imputação das importações ao seguro-caução, largos meses depois de resolvido o contrato, não produz efeitos em relação à recorrente, por se encontrar resolvido o contrato o que a recorrente demonstrou documentalente.

III. A Alfândega, ilegalmente, procedeu à imputação das dívidas de IVA resultantes daquelas declarações, quando já havia mora no pagamento do IVA, por parte do tomador do seguro, em relação a algumas importações.

IV. A recorrente não é devedor solidário, nem do IVA, nem dos juros, relativos a importações processadas depois de denunciado o não pagamento dos prémios de seguro e resolvido o contrato de seguro-caução.

V. A impugnação não é o meio idóneo para questionar as dívidas em causa nos autos, por inexistência de fundamento à luz do art. 120º do CPT. O acórdão recorrido omite a fundamentação quando contradiz o ora alegado, constituindo tal vício nulidade da decisão, nos termos da al. b) do art. 668º do CPC.

VI. A oposição é o meio idóneo para reagir contenciosamente à cobrança coerciva de dívida emergente de situação tributária, constituida depois de extinto o contrato de seguro.

VII. A situação em apreço cabe na previsão das als. b), g) e h) do art. 286º do CPT.

VIII. A exclusão do caso *sub judice* e de outros de conteúdo similar da previsão da al. b) do art. 286º do CPT, criaria situações de desprotecção jurídica do contribuinte não gerador do imposto, indutora da inconstitucionalidade material do CPT e do seu art. 286 em face dos arts. 268º e 20º da CRP.

IX. O douto tribunal *a quo* erra quando omite a inquirição das testemunhas arroladas, quando isso constitui um dever e não uma faculdade do tribunal de julgamento, em face dos arts. 293º e 134º do CPT, não se encontrando na livre discricionariedade do Tribunal.

Não houve contra-alegações.

Neste Supremo Tribunal, a EPGA defende que o recurso não merece provimento.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2. É a seguinte a matéria de facto fixada no TCA:

a) Na repartição de finanças do 16º Bairro Fiscal de Lisboa corre termos a execução fiscal n.º 000138.4/93 DD contra a oponente e Adelino Teodoro dos Santos & Filhos, L.ª, por dívida à Alfândega de Lisboa, de IVA, nos seguintes montantes:

- 2.043.515\$00, liquidada e registada em 06/02/92, respeitante ao bilhete de importação n.º 4232/92, de 3/2/92, acrescida de juros de mora, nos termos do art. 109º do CPT, a partir de 3/5/92.

- 2.035.590\$00, liquidada e registada em 4/3/92, respeitante ao bilhete de importação n.º 5451/92, de 10/2/92, acrescida de juros de mora, nos termos do art. 109º do CPT, a partir de 10/9/92.

- 2.099.264\$00, liquidada e registada em 28/2/92, respeitante ao bilhete de importação n.º 7990/92, de 27/2/92, acrescida de juros de mora, nos termos do art. 109º do CPT, a partir de 27/9/92.

- 2.053.515\$00, liquidada e registada em 4/3/92, respeitante ao bilhete de importação n.º 4241/92, de 3/2/92, acrescida de juros de mora, nos termos do art. 109º do CPT, a partir de 4/9/92.

- 2.070.591\$00, liquidada e registada em 21/5/91, respeitante ao bilhete de importação n.º 13391/91, de 20/5/91, acrescida de juros de mora nos termos do art. 109º do CPT, a partir de 18/4/91.

- 2.357.107\$00, liquidada e registada em 8/1/92, respeitante ao bilhete de importação n.º 807/92, de 8/1/92, acrescida de juros de mora, nos termos do art. 109º do CPT, a partir de 8/4/92.

b) A sociedade Adelino Teodoro Santos & Filhos, L.ª, garantiu o pagamento da dívida exequenda, através de um seguro-caução, constante da apólice n. 2331, emitida em 4/5/89, pela oponente, a favor da Alfândega de Lisboa, sendo o capital seguro de 50.000.000\$00.

c) Dão-se por reproduzidos os documentos juntos a fls. 22 a 27.

d) A execução referida em a) foi instaurada em 27/3/93 e a oponente foi citada para a execução em 27/7/93.

e) A presente oposição foi deduzida em 11/8/93.

3. A recorrente, nas conclusões das respectivas alegações, para além de suscitar a nulidade do acórdão, insurge-se também contra este por alegada violação do art. 286º do CPT.

Vejam-se cada uma das várias questões de *per si*.

3.1. Na conclusão V das suas alegações de recurso, a recorrente suscita a nulidade do acórdão recorrido por alegadamente omitir fun-

damentação segundo a qual, na perspectiva da recorrente, a impugnação não era o meio idóneo para questionar as dívidas em causa nos autos, por inexistência de fundamento à luz do art. 120º do CPT.

Não tem razão.

Escreveu-se no acórdão recorrido:

“... Assegurando a lei meio judicial de impugnação contra a liquidação em causa, por parte da ora recorrente, não se verifica qualquer situação de desprotecção jurídica da ora recorrente, por o alegado não se enquadrar na previsão da al. b) do art. 286º do CPT, im procedendo, por isso, a conclusão 8ª da recorrente”.

Sendo embora certo que não estamos perante uma modelar forma de explicitar tal desiderato, não deixa por aqui de se concluir que o acórdão recorrido, ao excluir, como exclui, a oposição como meio de defesa do recorrente, fá-lo no pressuposto de que o meio idóneo para tal fim era a impugnação judicial.

Aliás no seguimento da perspectiva avançada pela M.^{ma} Juíza, quando, na sua sentença, refere que, “... sendo sujeito passivo da obrigação do imposto, tinha a oponente legitimidade para deduzir impugnação contra a liquidação do imposto que lhe é exigido”.

Não existe pois a falada nulidade de acórdão, por violação do art. 668º, al. b), do CPC.

Importa agora saber se ocorrem os fundamentos de oposição à execução avançados pela recorrente.

Como vimos, a recorrente avança os fundamentos dessa oposição, a saber: alíneas b), g) e h) do n. 1 do art. 286º do CPT.

Apreciemos tais fundamentos separadamente.

3.2. A alínea b) do n. 1 do art. 286º refere como fundamento de oposição a “ilegitimidade da pessoa citada por esta não ser o próprio devedor que figura no título ou seu sucessor ou, sendo o que nele figura, não ter sido, durante o período a que respeita a dívida exequenda, o possuidor dos bens que a originaram ou por não figurar no título e não ser responsável pelo pagamento da dívida”.

De entre as três hipóteses vertidas neste comando legal, importa apenas considerar a segunda, visto que vem assente das instâncias que a “recorrente figura no título executivo”.

O normativo em causa tinha correspondência com a al. b) do art. 176º do CPCI, e tem hoje tradução legal no art. 204º, n.º 1, al. b), do CPPT.

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

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

Situação paralela ocorre, em traços gerais, no domínio do CPT.

Tal fundamento de oposição “só pode verificar-se em relação aos tributos incidentes sobre o rendimento ou fruição dos respectivos

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

bens, e, portanto nas execuções por dívidas de *contribuição autárquica*, e de *impostos rodoviários*, com excepção do *imposto de circulação*”. E, neste último caso (imposto de circulação) tal excepção tem a ver com o facto de que “o não uso ou a falta de posse do veículo não impede a incidências de tal imposto” (2).

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

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

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

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

Posição aliás que obtém acolhimento jurisprudencial.

E também doutrinária.

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

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

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

E adiante:

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

Por um lado... a lei autoriza, a título *excepcional*, a apreciação da ilegalidade do acto tributário no próprio processo de execução, em casos que reputa de gravidade bastante para impedir a sua preclusão nos termos normais. Encontram-se nesta situação a hipótese

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

(3) *Obra citada*, pág. 611.

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

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

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

de ilegalidade de dívida exequenda em virtude de a contribuição, imposto ou taxa de que provém não existir nas leis em vigor ou não estar autorizada a sua cobrança para o respectivo ano . . . - caso que a jurisprudência tem designado, não sem alguma impropriedade por *ilegalidade em abstracto* - e que é um reflexo particularmente vigoroso da relevância do princípio da legalidade tributária e do princípio da anualidade do imposto . . . Mas também constitui uma derrogação ao princípio geral de repartição de matérias entre impugnação e imposição o facto de ser invocável no processo de oposição a *duplicação de colecta* . . . naquelas hipóteses em que a duplicação resulta da prática de um segundo acto tributário.

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

É este um entendimento que subscrevemos sem reservas.

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

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

Que manifestamente não é fundamento de oposição à execução.

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

Como veremos que podia ter acontecido.

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

E que dizer dos restantes fundamentos?

3.3. Apreciemos agora o fundamento da alínea h) do n.º 1 do citado art. 286º do CPT?.

Dispõe este normativo que constituem fundamento de oposição à execução "quaisquer fundamentos não referidos nas alíneas anteriores e a provar apenas por documento, desde que não envolvam apreciação da legalidade da liquidação da dívida exequenda, nem representem interferência em matéria de exclusiva competência da entidade que houver extraído o título".

Que dizer?

Pois bem.

A M.^{ma} Juíza deu resposta cabal e correcta a esta questão ao afirmar que "ainda que a situação referida fosse enquadrável na al. h) do n.º 1 do art. 286º do CPT a sua pretensão não poderia proceder, por não provada, já que a única prova admissível dos fundamentos ali previstos é a prova documental, a qual deve ser junta logo com a petição Ora, a oponente não provou documentalmente a alegada suspensão da garantia, que, nos termos do art. 5º, n.º 1, do DL n.º 162/84, de 18/5, teria de ser efectuada *mediante comunicação feita pela seguradora ao tomador do seguro, através de correio registado com aviso de recepção*, suspensão que só produziria efeitos após o decurso de um prazo de 15 dias, a contar da data do registo do aviso, nos termos do n.º 3 do mesmo preceito legal".

Afirmação esta que logra confirmação no acórdão recorrido, ao dizer-se aí, sem oposição da recorrente, que "os documentos juntos pela oponente com a petição não provam a suspensão do contrato de seguro em causa, nem a resolução do mesmo contrato", pelo que "a recorrente não demonstrou assim, documentalmente, nem a suspensão nem a revogação do contrato".

Tais afirmações merecem a nossa inteira concordância.

Daqui se conclui que não ocorre também o fundamento de oposição à execução, previsto no art. 286º, n.º 1, al. h), do CPT.

3.4. Avancemos agora para a al. g) do n.º 1 do citado art. 286º. Este fundamento tem a ver com a "ilegalidade da liquidação da dívida exequenda, sempre que a lei não assegure meio judicial de impugnação ou recurso contra o acto de liquidação".

Pois bem.

O art. 120º do CPT diz-nos que "constitui fundamento de impugnação qualquer ilegalidade".

Sendo assim, e a suceder essa resolução do contrato de seguro, a recorrente, posta perante a obrigação de pagar, poderia impugnar a dita liquidação, já que, fiadora que é, responde solidariamente com o devedor pelo montante garantido da dívida aduaneira, nos termos do art. 9º do Regulamento CEE n. 4046/89, do Conselho, de 21/12/89, sendo que, como responsável solidária, poderia deduzir impugnação, nos termos do art. 11º, n.º 2, do CPT.

Assim, a alegada ilegalidade da dívida aduaneira poderia e deveria ser objecto de impugnação judicial.

Estando pois previsto na lei meio de impugnação, não ocorreria o alegado fundamento da alínea g) do n.º 1 do art. 286º do CPT.

Porém, a questão é mais abrangente, e deve ser situada numa perspectiva mais ampla.

Vejam os.

A obrigação de pagar a dívida exequenda resulta para a recorrente enquanto seguradora e garante da dívida, por mor do segurocaução — do art. 576º do Regulamento das Alfândegas, que dispõe:

"Tornada exigível a obrigação do fiador, pelo não cumprimento da obrigação do afiançado, devem os funcionários competentes participá-lo imediatamente aos directores, que mandarão notificar o fiador e o afiançado para, em curto prazo, que não poderá exceder oito dias, efectuarem o cumprimento das suas obrigações, promovendo-se a instauração do competente processo em caso contrário".

Tal notificação à seguradora, para efectivação do pagamento, em resultado e como consequência da sua garantia, é efectivamente um acto lesivo da seguradora, pelo que, após tal notificação, se lhe impunha que deduzisse impugnação.

Impugnação que, como se disse, poderia ser deduzida pela recorrente - como responsável solidária que é - nos termos do art. 11º, n.º 2, do CPT.

O probatório é omissivo sobre tal notificação.

Sendo que - ao que parece - os autos fornecem pistas para uma tal resposta (vejam-se, a propósito, os documentos de fls. 48, 66, 80, 94, 108 e 127 dos autos).

Mas estando aqui em causa matéria de facto não pode ser este Tribunal a fixá-la, ama vez que, no caso, é um tribunal de revista.

E é decisivo abordar tal ponto, pois a recorrente defende-se com a al. g) do n.º 1 do art. 286º do CPT, ou seja, diz, ao cabo e ao resto, que não teve antes oportunidade de se defender.

Dir-se-á que a recorrente só nas alegações suscita expressamente o fundamento da al. g) do n. 1 do art. 286º do CPT.

Porém, já na petição inicial suscitara factos integradores daquele fundamento.

Pelo que se deve apreciar esta alegação.

Pois bem.

Será que a recorrente foi notificada das dívidas aduaneiras, nos termos da citada disposição legal (ou de um outro modo, e de uma forma inequívoca, de que resultasse a obrigação de pagar a dívida ou dívidas aduaneiras)?

Na afirmativa, quando?

As consequências serão estas:

Se só com a instauração da execução é que a recorrente teve conhecimento das dívidas aduaneiras que lhe são reclamadas, então a oposição é o modo da recorrente reagir contra a execução com o fundamento que expressa na sua petição inicial (a anulação do contrato de seguro-caução).

Impõe-se em tal caso, o prosseguimento da oposição.

Se, porém, a impugnante foi notificada das dívidas aduaneiras antes da apresentação da sua oposição, mas num tempo em que, nos termos da lei poderia impugnar 90 dias (art. 120º do CPT), impõe-se ordenar o prosseguimento do processo, mas como processo de impugnação judicial, procedendo-se à necessária convalidação.

Se, porém, a recorrente foi notificada para efectuar o pagamento das dívidas aduaneiras, como responsável solidária, nos termos acima referidos, e deixou ultrapassar o prazo de 90 dias (ou seja, se no momento em que apresentou a sua oposição, tal prazo tinha já sido ultrapassado), então a oposição está necessariamente condenada ao insucesso, devendo pois improceder.

E nem se diga então, e a ocorrer esta última hipótese, como o faz a recorrente na conclusão VIII, que com a interpretação dos preceitos legais em tais termos se originam situações de desprotecção jurídica do contribuinte, indutora da inconstitucionalidade material do CPT e do seu art. 286 em face dos arts. 268º e 20º da CRP, por isso que, como vimos, o recorrente podia e devia lançar mão da figura da impugnação judicial, como lhe era consentido pelo art. 120º do CPT. Que protegia, de forma eficaz e suficientemente ampla, o direito de que se arroga.

E porque assim é, porque no caso da oposição não ser a forma correcta da recorrente fazer valer a sua pretensão - mas sim a impugnação -, então era absolutamente despiciendo ouvir as testemunhas arroladas, já que a decisão final era absolutamente alheia a uma tal diligência de produção de prova. A não inquirição das testemunhas tem, no caso, acolhimento legal, nos arts. 293º e 132º do CPT.

Impõe-se pois a ampliação da matéria de facto, com acolhimento legal nos termos dos arts. 729º, n.º 3, e 730º, n.º 1, do CPC.

4. Face ao exposto, acorda-se em anular o acórdão recorrido, para ampliação da matéria de facto nos termos e para os efeitos atrás referidos, se possível pelos mesmos juízes.

Sem custas.

Lisboa, 5 de Junho de 2002. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Benjamim Rodrigues* — *Alfredo Madeira*.

Acórdão de 5 de Junho de 2002.

Assunto:

Questão de facto. Incompetência hierárquica.

Doutrina que dimana da decisão:

Se no recurso interposto de decisão do tribunal tributário de 1ª instância se incluírem questões de facto de que aquele não haja conhecido, é o Supremo Tribunal Administrativo incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso, cabendo tal competência ao Tribunal Central Administrativo (2ª Secção).

Recurso n.º 26 509. Recorrente: Maria Adelina Ferreira Basto; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Vítor Meira.

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

Inconformada com a sentença do M.º Juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto que negou provimento ao recurso para si interposto da decisão que lhe aplicou uma coima, veio Maria Adelina Ferreira Basto recorrer para este Supremo Tribunal Administrativo, formulando as seguintes conclusões:

1ª - Deve, na procedência do recurso, revogar-se a douda sentença recorrida, anulando a decisão de aplicação da coima por se encontrar excluída a ilicitude da conduta da recorrente, nos termos do artº 34º do Cód. Penal.

2ª - Quando assim se não entenda (conclusão 1ª), deve declarar-se a nulidade da douda sentença recorrida por violar, salvo o devido respeito, o estatuído no artº 374º, nº 2, do Cód. Proc. Penal, ao não referir quais as razões de facto e de direito pelas quais julgou como não verificada a causa de exclusão de ilicitude alegada pela recorrente.

Pela Ex.ª Magistrada do Ministério Público foi emitido parecer no sentido da incompetência em razão da hierarquia do Tribunal para conhecer do recurso por este não versar exclusivamente matéria de direito, já que invoca como fundamento de exclusão da ilicitude a verificação de dificuldades que colocaram em causa a sobrevivência do seu agregado familiar que se não encontram assentes na sentença recorrida.

Ouvida a recorrente sobre tal questão prévia nada disse.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

A sentença recorrida considerou provados os seguintes factos:

Em 13.11.995, a arguida enviou ao SAIVA a declaração periódica relativa a Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) respeitante ao 3º trimestre de 1995, sem o correspondente meio de pagamento do imposto, na importância de 116.490\$00, tendo o prazo de pagamento terminado em 15.11.995.

Em consequência, foi condenada na coima de 11.649\$00.

Logra prioridade de apreciação a questão prévia suscitada.

Nos termos dos artigos 167º do Código de Processo Tributário e 32.º, nº 1, alínea b), do ETAF este Supremo Tribunal apenas conhece

dos recursos dos tribunais tributários de 1ª instância com exclusivo fundamento em matéria de direito. Conforme este Tribunal tem vindo a decidir em inúmeros acórdãos, na esteira do ensinamento do Prof. Manuel de Andrade de que a competência se afere pelo *quid disputatum* e não pelo *quid decisum*, para a determinação da competência do tribunal não importa saber se a matéria invocada releva ou não para a decisão do recurso por a questão da competência ter de ser previamente resolvida.

Na 1ª conclusão das suas alegações a recorrente pede a revogação da sentença por se encontrar excluída a ilicitude da sua conduta. Assenta esse entendimento no facto de ter alegado e provado dificuldades que poriam em causa a sobrevivência do seu agregado familiar.

Como se alcança da factualidade fixada na sentença e supra transcrita, não constam dela como provados tais elementos fácticos. De onde terá de concluir-se que o recurso não versa exclusivamente matéria de direito, o que determina a incompetência hierárquica do Tribunal para dele conhecer.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência em declarar este Supremo Tribunal Administrativo incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso, cabendo tal competência ao Tribunal Central Administrativo.

Custas pela recorrente, fixando em 80 euros a taxa de justiça e em 40% a procuradoria.

Lisboa, 5 de Junho de 2002. — *Vitor Meira* (relator) — *António Pimão* — *Benjamim Rodrigues*.

Acórdão de 5 de Junho de 2002.

Assunto:

Nulidade e Anulabilidade.

Doutrina que dimana da decisão:

Um acto de liquidação que viole o direito comunitário ou o direito constitucional não é nulo mas anulável. Se o acto violasse o conteúdo essencial de um direito fundamental seria nulo e podia ser impugnado a todo o tempo.

Recurso n.º 26.515, em que são recorrente a Crédit Lyonnais Portugal, SA, recorrida a Fazenda Pública e de que foi Relator o Ex.^{mo} Juiz Cons.º Dr. Almeida Lopes.

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

1º Relatório:

Com fundamento na natureza de imposto dos emolumentos notariais, em inconstitucionalidade da norma de incidência, e em violação do direito comunitário, CRÉDIT LYONNAIS PORTUGAL, S.A., com sede na Rua Camilo Castelo Branco, nº 46, Lisboa, deduziu

impugnação judicial contra o acto de liquidação de emolumentos notariais devido por uma escritura de aumento do capital social, em 30.12.94, no 15º Cartório Notarial de Lisboa.

A impugnação deu entrada em 21.12.1999, pelo que o 4º Juízo do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa, por sentença de fls. 84 e seguintes, decidiu que a impugnação entrou depois do prazo legal, pelo que a julgou improcedente.

Não se conformando com essa sentença, dela recorreu o impugnante para este STA, tendo apresentado as suas alegações de fls. 104 e seguintes, nas quais concluiu pela verificação da nulidade do acto de liquidação, pelo que a impugnação judicial pode ser deduzida a todo o tempo.

Não houve contra-alegações.

Neste STA, o M.º P.º emitiu douto parecer nos termos do qual se deve negar provimento ao recurso.

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

Vem dado como provado que a escritura de aumento do capital social foi outorgada em 30.12.1994, que a liquidação da conta notarial foi de 22.028.430\$00 e que a impugnação judicial deu entrada em 21.12.1999.

2º Fundamentos:

Sustenta o recorrente que o acto de liquidação viola o direito comunitário.

Mas por se tratar de violação do direito comunitário não tem efeitos diferentes da violação do direito nacional - é vício de violação de lei, com as mesmas regras sobre prazos de impugnação judicial.

Entende o recorrente que o Estado não transpôs para a ordem jurídica interna uma Directiva Comunitária, o que não permite que os cidadãos nacionais conheçam o verdadeiro alcance dos seus direitos.

Sucedem as Directivas comunitárias dirigidas a todos os Estados membros são publicadas no *Jornal Oficial das Comunidades Europeias*, pelo que os cidadãos tomam conhecimento dessa publicidade dos diplomas comunitários, podendo defender os seus direitos.

Alega o recorrente que a lei nacional deve ser interpretada à luz do texto e da finalidade da Directiva.

Isso é verdade, mas se os cidadãos deixarem passar os prazos de impugnação judicial *sibi imputet*.

Diz o recorrente que o Estado tem de dar aos diplomas comunitários a plenitude dos seus efeitos normativos, atendendo ao primado do direito comunitário.

É verdade. Mas se os contribuintes deixarem passar os prazos! Pede o recorrente que este STA faça um pedido de decisão a título prejudicial ao Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias.

Como assim, se apenas está em causa a interpretação e aplicação de normas internas sobre prazos para impugnação judicial?

O artº 234º do Tratado de Roma só prevê reenvios para interpretação do direito comunitário. O Tribunal de Justiça não tem competência para apreciar as interpretações dos direitos nacionais, não sendo, ainda, um tribunal federal.

Sustenta o recorrente que a sanção para a ilegalidade é a nulidade do acto de liquidação e não a sua mera anulabilidade, pois está em causa a violação do direito de propriedade.

Não tem qualquer razão, pois não está em causa o direito de propriedade, mas um direito de crédito do Estado a uma taxa. O Estado

colocou-se na situação de credor pela prestação de um serviço público à recorrente - escritura pública. Saber se o recorrente deve ou não deve pagar a taxa, se deve pagar mais ou menos, nada tem a ver com os direitos reais, mas com os direitos de crédito.

Se uma inconstitucionalidade atingisse os direitos fundamentais dos cidadãos, o acto estadual era nulo, nos termos do artº 133º, nº 2, al. d), do CPA. Mas não estão em causa os direitos fundamentais do recorrente. Apenas está em causa o seu dinheiro.

Tendo a escritura sido celebrada em 30.12.1994, o recorrente ainda podia pedir a revisão oficiosa do acto de liquidação no prazo de 5 anos (agora 4). Se esse pedido fosse indeferido, ainda podia recorrer para o tribunal tributário. Como não fez nada disso, mais uma vez *sibi imputet*.

Deste modo, bem andou o tribunal de 1ª instância ao decidir que a impugnação judicial entrou fora de prazo.

3º Decisão.

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

Custas pelo recorrente, com 60 % de procuradoria.

Lisboa, 5 de Junho de 2002. — *Almeida Lopes* (relator) — *António Pimpão* — *Mendes Pimentel*.

Acórdão de 5 de Junho de 2002.

Assunto:

Omissão de pronúncia.

Doutrina que dimana da decisão:

Não há nulidade por omissão de pronúncia sobre a prescrição quando essa questão só foi levantada no pedido de aclaração do acórdão do TCA e não nas alegações de recurso.

Recurso n.º 26.534, em que são recorrente António Fernandes Leite & Filhos, Lda, recorrida a Fazenda Pública e de que foi Relator o Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Almeida Lopes.

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

1.º Relatório:

Não concordando com o modo como a matéria colectável de imposto de transacções dos anos de 1984 e 1985 foi fixada por presunções, o contribuinte ANTÓNIO FERNANDES LEITE & FILHOS, L.ª, com sede em Cidadelhe de Aguiar, Vila Pouca de Aguiar, deduziu impugnação judicial contra “os valores tributáveis fixados”, embora termine por pedir a “anulação do imposto presumido”.

Alegou que a escrita que tinha ardido, que só pagavam imposto de transacções as vendas da pedra explorada na pedreira e não a pedra em si utilizada na sua actividade de empreitadas de obras pú-

blicas e não se ter feito prova das vendas de pedra, por ter ardido a escrita.

Por despacho de fls. 24 e seguintes, o M.º Juiz do Tribunal Tributário de Vila Real indeferiu liminarmente a petição inicial.

Após recurso, este STA, por acórdão de fls. 66 e seguintes, revogou o despacho de indeferimento liminar.

Baixados os autos à 1.ª instância, foi proferida a sentença de fls. 105 e seguintes, a julgar a impugnação improcedente.

Após recurso, o antigo Tribunal Tributário de 2.ª Instância negou provimento ao recurso pelo facto de a recorrente não atacar nas alegações a sentença recorrida.

Após novo recurso, este STA, por acórdão de fls. 187 e seguintes, revogou o acórdão da 2.ª Instância por ter entendido que a contribuinte tinha criticado a sentença recorrida.

Baixado o processo ao Tribunal Central Administrativo, este proferiu o acórdão de fls. 198 e seguintes, no qual conheceu do mérito do recurso e julgou do mesmo modo que a sentença recorrida, negando provimento ao mesmo recurso. Entendeu o TCA que a recorrente não provou a realidade dos factos por si alegados na petição inicial.

Continuando a não se conformar, a contribuinte recorreu de novo para este STA, tendo apresentado as suas alegações e conclusões de fls. 230 e seguintes, nas quais concluiu pela nulidade do acórdão por omissão de pronúncia sobre a questão de prescrição da dívida liquidada, pela falta de acatamento do anterior acórdão desta STA, pela violação das regras do ónus da prova, pela preterição da formalidade de audição das testemunhas arroladas por si, o que gera nulidade. Termina invocando uma inconstitucionalidade.

Neste STA, o M.ºP.º emitiu douto parecer nos termos do qual se deve negar provimento ao recurso.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir, sendo certo que os factos dados como provados são os constantes do acórdão recorrido, os quais se consideram reproduzidos.

2.º Fundamentos:

A recorrente sustenta que o acórdão recorrido é nulo por omissão de pronúncia, pois não se pronunciou sobre a questão da prescrição do imposto liquidado.

Recorde-se agora, já que o processo está no final de uma longa caminhada, que a recorrente começou por dizer, na petição inicial, que recorria “dos valores tributáveis fixados”, mas terminou por pedir que o tribunal anulasse “o imposto presumido”. Dizendo que o Fisco se serviu de presunção para determinar a matéria colectável, não fez a demonstração do excesso da respectiva quantificação. E foi por isso que o processo ficou “manco” desde o princípio.

Ora, se bem se reparar, após tantos recursos a recorrente nunca invocou a questão de prescrição, nem mesmo no último recurso para o TCA. Só se lembrou da prescrição no pedido de aclaração do acórdão do TCA, a fl. 217.

Nos termos do artº 668º, n.º 1, al. d), do CPC, o acórdão é nulo se deixar de se pronunciar sobre questão que devesse apreciar.

O tribunal superior deve apreciar as questões que constarem das conclusões da alegação do recurso (artº 684º, nº 3, do CPC).

Como a questão da prescrição da dívida não foi posta ao TCA a tempo de, antes do acórdão, se poder pronunciar, temos de concluir que o acórdão do TCA não enferma desta nulidade por omissão de pronúncia sobre a prescrição.

Sustenta a recorrente que o TCA não acatou o anterior acórdão deste STA.

Mas, na verdade, não houve esse desacatamento. O TCA julgou sobre o mérito do recurso e concluiu que a recorrente não provou a realidade dos factos por si alegados na petição inicial. Logo, houve uma pronúncia em sede probatória. Não compete a este STA apreciar se, em sede probatória, o TCA decidiu bem ou mal, pois isso é matéria de facto e não matéria de direito (art.º 21.º, n.º 4, do ETAF).

Entende a recorrente que houve omissão da produção da prova testemunhal por si arrolada na altura própria.

Se as testemunhas não foram ouvidas, devendo sê-lo, omitiu-se um acto que a lei prescreve, o que pode gerar nulidade. Mas essa nulidade do acto processual ou de processo teria de ser arguida na altura própria, no prazo de 5 dias (agora, 10), nos termos do art.º 205.º do CPC. Como não foi arguida, a eventual nulidade ficou sanada, pelo que não pode, agora, este STA apreciar se foi ou não cometida essa nulidade.

A recorrente invoca inconstitucionalidade. Mas não diz que norma entende por inconstitucional nem diz qual o preceito da CRP violado. Daí que im procedam todas as conclusões das alegações.

3.º Decisão:

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

Custas pela recorrente, com 50% de procuradoria.

Lisboa, 5 de Junho de 2002. — Almeida Lopes (relator) — António Pimpão — Mendes Pimentel.

Acórdão de 5 de Junho de 2002.

Assunto:

Recurso jurisdicional de acórdão da 2ª Instância em processo inicialmente julgado pela 1ª fixação dos factos materiais da causa. Poderes de cognição do STA. Im procedência do recurso.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Nos processos inicialmente julgados pelos tribunais tributários de 1.ª instância, a Secção de Contencioso Tributário do STA apenas conhece de matéria de direito, estando-lhe vedada censura sobre a decisão da matéria de facto relevante, salvo se se perfilar qualquer das situações previstas no n.º 2 do artigo 722.º do CPC.*
- 2 — *Como assim, não invocando a recorrente ofensa de uma disposição expressa de lei que exija certa espécie de prova ou que fixe a força de determinado meio de prova e implicando a discussão por ela proposta a apreciação da sobredita decisão, o recurso está inexoravelmente votado ao insucesso.*

Recurso n.º 26 632. Recorrente: Carlos Cavaleiro & Filho, L.ª; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Mendes Pimentel.

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

CARLOS CAVALEIRO & FILHO, L.ª, com sede na Serra das Alhadas - Alhadas - Figueira da Foz, inconformado com o acórdão de fls. 185-189 do TCA que, concedendo provimento a recurso da Fazenda Pública, revogou sentença do TT de 1ª Instância de Coimbra, julgando improcedente esta impugnação judicial, por tal empresa deuzida, dele interpôs, no requerimento de fls. 192, recurso para este STA, declarando que aí pretende alegar.

O Exmo. Relator da 2ª Instância, admitindo tal recurso, consignou que "é interposto, processado e julgado como os agravos em processo cível, sobe imediatamente, nos próprios autos e no efeito meramente devolutivo - arts. 167.º, 168.º, 169.º, 171.º e 174.º do CPT, 131.º, n.º 1, da LPTA, 87.º do RSTA, 687.º, 741.º e 756.º do CPC."

Tal despacho foi devidamente notificado às partes, bem assim, ao Exmo Magistrado do Ministério Público junto do Tribunal a quo, que reparo algum lhe fizeram.

Subindo os autos a este Supremo, promoveu o distinto PGA a notificação das partes para alegações, o que foi deferido - vide, fls. 199.

Apresentou, então, a Rct. as suas alegações, em que conclui:

A) O acórdão enferma de erro na apreciação da matéria de facto, porquanto dá como provado que o valor omitido aos proveitos de 1991 consiste na diferença entre metade do valor da venda recebido e o valor de compra.

B) Não foram, assim, consideradas as declarações constantes no acórdão do promitente vendedor, que declara que a ora Rct., pela venda da sua metade do prédio, recebeu apenas a quantia de 500 000\$00, e não metade do preço da venda feita pelo declarante.

C) Ao não ter em conta as declarações supra, está assim o acórdão a pôr em causa um dos mais elementares princípios da apreciação da prova.

D) A ora Rct. foi representada por procuração na dita escritura, procuração essa parte integrante do contrato-promessa e única formalidade a que foi reduzido, de acordo com o princípio da liberdade contratual previsto no art.º 405.º do Código Civil.

E) Houve assim erro na aplicação do Direito, ao estar a reconhecer validade ao acto praticado pelo Sr. Guilherme Bastos como representante da ora Rct. está, por conseguinte, a reconhecer-se validade ao contrato-promessa.

F) Foi assim o contrato-promessa plenamente cumprido, pois, se tal não acontecesse, teríamos obrigatoriamente de estar perante uma escritura nula por falta de legitimidade dos intervenientes, uma vez que a procuração que serviu de base à realização da referida escritura éia parte integrante do contrato-promessa.

G) O facto de a ora Rct. ter intervindo como vendedora resultou dos poderes constantes da procuração que era parte integrante do contrato-promessa.

H) Tal não implica, pois, que a ora Rct. tenha efectivamente intervindo como vendedora, uma vez que o promitente comprador ficou com todos os poderes constantes na referida procuração, não só para celebrar o negócio consigo mesmo, mas também com terceiros.

I) A partir desse momento, o promitente comprador tomou-se como legítimo proprietário da totalidade do prédio, dispondo, aliás, de poderes para o alienar a terceiros, como consta da procuração.

J) Por isso, é de censurar a liquidação impugnada, pois ela fez uma errada subsunção dos factos.

K) Se o contrário se entender, então estaremos perante uma ilegitimidade dos intervenientes, o que necessariamente provocaria não só a nulidade da referida escritura, mas também a perda do objecto e causa de pedir dos presentes autos.

L) Assim, apenas deve ser considerada a parte da liquidação referente àqueles 500 000\$00, já confessadamente omitidos à contabilidade.

M) Ao decidir como decidiu, o acórdão fez errada interpretação da matéria de facto e.e, consequentemente, errada aplicação do direito.

Contra-alegou a Fazenda Pública, dizendo que "é patente das conclusões das alegações da recorrente que esta mais não faz do que questionar a matéria de facto que constitui a base da procedência dos recursos interpostos pela Fazenda Pública, deste modo pondo em causa a matéria de facto fixada na instância, cuja apreciação não cabe na competência dos Venerandos Supremos Tribunais."

O distinto PGA emitiu o seguinte duto parecer:

"Resulta dos autos que a recorrente veio interpor recurso de uma decisão do TCA, por requerimento apresentado em 11.VII.01 (vide, fls. 192), tendo este aresto sido proferido em 26.VI.01.

No requerimento respectivo, o recorrente declarou pretender alegar no Tribunal *ad quem*.

Acontece que, face à imediata entrada em vigor do CPPT e aplicação aos processos pendentes (cfr. art. 12º da Lei n.º 15/01, de 05.VI), a recorrente não podia deferir para momento posterior a apresentação das suas alegações de recurso.

Na verdade, essas alegações têm que ser apresentadas no prazo de 15 (quinze) dias a contar da notificação do despacho de admissão do recurso (cfr. art. 282º, n.º 3, do CPPT), o que ocorreu em 18.IX.01, considerando-se revogadas as anteriores disposições sobre esta matéria dos recursos previstas nos arts. 171º do CPT e 83º, § único, do RSTA.

Ora, no caso dos autos, a recorrente não alegou dentro daquele prazo.

Assim sendo, atento o disposto nos arts. 292º do CPPT, 291º, n.º 2, e 690º, n.º 3, do CPC, p. se julgue deserto o recurso."

Levada esta posição do Ministério Público ao conhecimento das partes, nenhuma se pronunciou a respeito.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

E, naturalmente, importa debruçarmo-nos sobre a questão prévia da deserção do recurso.

Tem razão o distinto PGA quando refere que, à data da interposição do presente recurso jurisdicional - 11.VII.2001 - regia na matéria o CPPT, *ex vi* artigo 12º da Lei n.º 15/2001, de 05.VI, entrada em vigor a cinco de Julho de 2001 - cfr. seu artigo 14º.

Ora, decorre do n.º 3 do artigo 282º do CPPT que, a partir desta última data, não é viável, em qualquer processo de impugnação judicial, a apresentação de alegações no tribunal para que se recorre (Jorge Lopes de Sousa, *CPPT Anotado*, 3ª edição, p. 1252).

Efectivamente, as alegações têm, sempre, de ser efectuadas no *tribunal recorrido*.

Sucedo, porém, que no despacho de admissão do presente recurso se lhe fixou o regime anterior, acolhendo-se, portanto, o propósito da recorrente de alegar no tribunal *ad quem*.

Como se viu, este despacho foi devidamente notificado às partes e ao EMMP junto do tribunal *a quo*, sem reacção de quem quer que fosse, acrescendo, até, que o EMMP junto deste STA, num primeiro momento, se conformou com o mesmo, por isso que promoveu a notificação das partes para alegações.

Temos, pois, que se formou em relação àquele despacho caso julgado formal artigo 672º do CPC.

Assim foi entendido, também, no acórdão desta Secção de 20 de Março último recurso 26 482, em que bem se nota, ainda, que "não rege aqui o disposto no art.º 687º, n.º 4, do CPCivil.

Na verdade, não se trata aqui, rigorosamente, da admissibilidade do recurso, qua tale, mas, antes, da definição do regime aplicável, no mesmo, se o do CPT, se o do CPPT, havendo, nos termos expostos, decisão expressa no primeiro sentido."

De todo o exposto resulta que correcto foi o despacho do relator de fls. 199, sendo, pois, de manter nos autos as alegações da recorrente, não se encontrando, portanto, deserto o recurso.

Consequentemente, improcede a questão prévia em apreço.

Nada obstando, cumpre decidir.

Em sede factual, fixou-se no aresto recorrido o seguinte:

a) A impugnante é uma sociedade por quotas e exerce a actividade de "empreitadas de construção civil", CAE n.º 50000.9.0, pela qual está tributada em IRC pela 2.ª RF da Figueira da Foz;

b) O acréscimo ao lucro tributável de 79 500 000\$00 no exercício de 1991, por proveitos não declarados, como entendeu a AF, resultou de:

- A impugnante ter omitido à sua contabilidade a compra de metade do lote de terreno sito em Cascais, onde se encontra implantado um prédio urbano com a inscrição matricial n.º 4386, ocorrida em 1983 e a posterior venda, ocorrida em 1991;

- E que o valor omitido aos proveitos de 1991 consiste na diferença entre metade do valor de venda recebido e o valor de compra (160 000 000\$00 : 2 500 000\$00=79 500 000\$00);

- Nestes termos, o lucro tributável fixado para o exercício de 1991 de esc. 74 908 556\$00 resultou de 4 591 444\$00 declarado e do citado montante de 79 500 000\$00, por proveitos não declarados;

c) Por escritura pública cuja cópia consta a fls. 55 e segs. dos autos, realizada em 08.VII.1983, em Cascais, Guilherme Rodrigues Bastos e mulher declaram vender metade indivisa do prédio rústico que consta de um lote de terreno para construção descrito na Conservatória do Registo Predial de Cascais sob o n.º 555 do L.º B-2, omisso na matriz, pelo preço de 500 000\$00, à sociedade Carlos Cavaleiro & Filho, L.ª, que declarou aceitar a venda;

d) Por escrito cuja cópia consta a fls. 80 e segs. dos autos, a ora recorrida e aquele Guilherme Bastos acordaram e declararam que sobre o prédio em construção implantado no lote de terreno supra incidia uma hipoteca a favor da Caixa Económica de Lisboa anexa ao Montepio Geral, que este executou judicialmente, pelo processo n.º 9200 do 14º Juízo Cível de Lisboa, 2ª Secção, em que a ora impugnante prometia vender ao segundo a sua metade indivisa desse prédio, pelo preço de 500 000\$00, promessa feita com todos os ónus e encargos já existentes e que venham a existir e que incidam sobre tal metade;

e) E que tal promessa ficava sujeita à condição resolutiva de o comprador desobrigar a promitente vendedora junto do Montepio Geral das responsabilidades actuais ou futuras;

f) Mais tendo acordado a outorga de uma procuração com poderes especiais, irrevogável, a favor do promitente comprador, tendo, em consequência, sido passada a procuração cuja cópia consta a fls. 83 dos autos e que, entre outros poderes, concedia ao referido Rodrigues Bastos poderes para a prática de negócio consigo mesmo, nos termos do contrato-promessa;

g) Por escritura pública de 26.111.1991, realizada no 9º Cartório Notarial de Lisboa, o referido Guilherme Bastos e mulher, aquele agindo por si e ainda como procurador e em representação, com poderes para o acto, da sociedade ora impugnante, declararam vender o prédio já referido supra, pelo preço de 160 000 000\$00, a PLAM Sociedade Geral de Representações, L.^{da}, que declarou aceitar, sendo que sobre o mesmo prédio existia uma hipoteca a favor do referido Montepio para garantia da quantia de 91 859 193\$00, sendo que os outorgantes declararam que a compradora só entregaria aos vendedores a diferença entre o valor da venda e o da hipoteca, e a fim de pagar tal quantia;

h) O referido Rodrigues Bastos, em 10.IX.1997, proferiu as declarações constantes do documento de fls. 146 e 147 dos autos, cuja assinatura foi reconhecida presencialmente por notário, onde, além do mais, afirma ... *o ora declarante, pelo dito contrato promessa, desobrigou a vendedora Carlos Cavaleiro & Filho, L.^{da}, de todas as responsabilidades que incidiam sobre o prédio.*

(...).

Assim, Carlos Cavaleiro & Filho, L.^{da}, pela venda da sua metade do prédio, recebeu apenas a quantia de 500 000\$00 e não metade do preço da venda feita pelo ora declarante à empresa PLAM - Soc. Geral de Representações, L.^{da}

i) No que respeita aos custos com publicidade e *mailing* efectuados em Setúbal e estudo económico, cujos valores ascendem a "Publicidade - 850 000\$00, mais esc. 144 500\$00 de IVA (factura n.º 319), estudo económico - 800 000\$00 mais esc. 306 000\$00 de IVA (factura n.º 314), não revelam os autos elementos demonstrativos da sua execução;

j) Em virtude de fiscalização conjunta, foram detectados custos contabilizados na "PLAM - Sociedade Geral de Representações, L.^{da}" e "Carlos Cavaleiro & Filhos, L.^{da}", referentes a prestações de serviços emitidas por prestadores comuns;

l) Cujas prestação de serviços, efectiva, ficou por demonstrar;

m) Antes revelando negócios sem ocorrência real;

n) Todas as empresas emitentes estão interligadas pelo sócio-gerente comum, João Fernandes de Oliveira Maurício;

o) Todas elas apresentam, em termos de IRC, liquidações nulas de 1989 a 1993 e valores elevados de F.S.E.;

p) Havendo prestações de serviços em que os custos imputados são superiores à facturação emitida aos clientes;

q) De que são exemplos os referenciados a fls. 39 e 40 dos autos;

r) Existindo obras referenciadas cujo teor de documentos contabilísticos chega a não identificar mesmo qualquer construção;

s) Ficou por demonstrar a existência de estudo económico sobre qualquer viabilidade expressa;

t) O mesmo quanto à publicidade, ficando por evidenciar a sua adequação e necessidade em relação à actividade desenvolvida pela impugnante;

u) A decisão de tributação e a metodologia utilizada encontra-se expressa e discriminada a fls. 40 destes autos.

Exposto o quadro factual desenhado pelo tribunal *a quo*, cabe referir que, como bem se vê das conclusões da Rct. - nas quais, como é sabido, se fixa o âmbito e o objecto do recurso (sem prejuízo, naturalmente, do estatuído no artigo 684º-A do CPC) - ela estrutura a sua tese na reapreciação da matéria de facto, como, aliás, abertamente afirma logo na primeira conclusão - *o acórdão enferma de erro na apreciação da matéria de facto* - e repete na última - *o acórdão fez errada interpretação da matéria de facto e, consequentemente, errada aplicação do direito.*

Ora, segundo o artigo 21º, n.º 4, do ETAF, "*a Secção de Contencioso Tributário (do STA) apenas conhece de matéria de direito nos processos inicialmente julgados pelos tribunais tributários de 1ª instância.*"

E, como se lê no acórdão desta Secção de seis de Fevereiro último, tirado no recurso 26 174 "mesmo que se entenda que tal limitação dos poderes de cognição do Supremo Tribunal Administrativo tem o mesmo alcance que o que a lei processual civil atribui ao Supremo Tribunal de Justiça em recurso de revista, o erro na apreciação das provas e na fixação dos factos materiais da causa apenas poderá ser conhecido pelo Supremo Tribunal Administrativo quando haja ofensa de uma disposição expressa de lei que exija certa espécie de prova para a existência de um facto ou que fixe a força de determinado meio de prova (artigo 722º, n.º 2, do Código de Processo Civil)".

Por isso, não sendo invocado pela recorrente qualquer erro destes, impõe-se-nos acatar a pronúncia de facto da 2ª Instância, vedado nos estando, pois, revê-la - artigo 729º, n.º 2, do Código de Processo Civil, *ex vi* artigo 2º, al. e), do CPPT.

Em suma: a discussão proposta pela Rct. implicaria sindicar a decisão da matéria de facto proferida pelo Tribunal *a quo*, o que, *in casu*, não se inscreve nos poderes de cognição deste Supremo.

Quanto à decisão de direito, ante a materialidade assente, reparo algum merece, o que a própria recorrente implicitamente aceita.

Termos em que se nega provimento ao recurso.

Custas pela Rct., com procuradoria de 50%.

Lisboa, 5 de Junho de 2002. — *Mendes Pimentel* (relator) — *Vitor Meira* — *Baeta de Queiroz*.

Acórdão de 5 de Junho de 2002.

Assunto:

Nulidade de sentença. Omissão de pronúncia. Comissão de Revisão. Pressupostos e fundamentos (arts. 84º e 136 do CPT, 38º do CIRS e 84º do CIVA).

Doutrina que dimana da decisão:

I — A sentença, acórdão ou decisão judicial é nula, por omissão de pronúncia, quando deixe de conhecer e decidir questão que, colocada ao Tribunal pelas partes, não re-

sulte prejudicada no seu conhecimento pela eventual solução dada a outras (cfr. arts. 660º, n.º 2, e 668º, n.º 1, do CPC e 144º do CPT).

II — Os fundamentos e pressupostos de aplicação dos métodos indiciários previstos nos arts. 38º do CIRS e 84º do CIVA para determinação do lucro tributável e do volume de negócios/imposto, designadamente no que concerne na análise de questões técnicas para as quais está especialmente vocacionada a comissão de revisão, devem, já no domínio da vigência do CPT, de harmonia aliás com o que ora ocorre (cfr. art. 117º do CPPT e 81º da LGT), ser também objecto de prévia reclamação para aquela comissão, reclamação que, assim, também aqui integra condição de procedibilidade da impugnação judicial.

Recurso nº 26.666. Recorrente: Adelino Pinto Albuquerque; Recorridos: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Juiz Consº Dr. Alfredo Madureira.

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

Inconformado com a sentença do TT de 1ª Instância de Viseu que lhe indeferiu liminarmente a impugnação judicial que deduzira contra as liquidações de IVA do ano de 1995 e juros compensatórios no valor de, respectivamente, 539.199\$00 e 38.182\$00, 32.858\$00, 25.865\$00 e 17.349\$00, dela apresentou recurso para esta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, o Impugnante Adelino Pinto Albuquerque, nos autos convenientemente identificado.

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

a) *A escrita comercial e fiscal e consequentemente, os documentos gozam da presunção de verdade (art.º 78º do C.P.T.);*

b) *A avaliação por métodos indirectos, só pode ser efectuada, quando esgotada a via directa (Art.º 38º do CIRS e 51º, n.º 2, do CIRC e 84º do CIVA);*

c) *Consequentemente, atacado o único pressuposto da administração fiscal - "amostra" - que pretexta a impossibilidade da determinação e comprovação da avaliação directa e não se pronunciando a sentença sobre o facto existe a nulidade respectiva, art.º 125º, n.º 1, do CPPT;*

d) *De igual modo, atacada a falta ou ausência de fundamentação, da "amostra" e não se pronunciando sobre a mesma a sentença existe a respectiva nulidade, art.º 125º, n.º 1, do CPPT.*

Não foram apresentadas contra-alegações.

O M.mo Juiz recorrido sustentou o sentido decisório da impugnada sentença - cfr. despacho de fls. 64.

E o Ex.mo Magistrado do Ministério Público junto Supremo Tribunal emitiu depois mui douto e fundamentado parecer opinando pelo provimento do presente recurso, com base no sufragado entendimento de que a invocada condição de procedibilidade (*reclamação prévia para a comissão de revisão* - arts. 84º e 136º do Código de Processo Tributário) só operava efeito processual útil em caso de impugnação judicial fundada em erro na quantificação da matéria colectável mas não, como no caso *sub judice*, quando, na petição

inicial se questiona também a verificação/concorrência dos pressupostos legais de recurso à utilização dos métodos indiciários.

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

São duas as questões jurídicas suscitadas com o presente recurso jurisdicional.

A primeira a da eventual nulidade do sindicado despacho de indeferimento liminar decorrente das invocadas nulidades por omissão de pronúncia - cfr. conclusões c) e d) das alegações de recurso jurisdicional.

É sobejamente sabido que, nos termos dos arts. 668º, n.º 1, al. d) do CPC e 144º do CPT, ainda aplicável tendo em conta a data da prolação da impugnada decisão judicial, esta é nula, por omissão de pronúncia invalidante, sempre que o juiz deixe de conhecer e pronunciar-se sobre questão que, porque colocada ou submetida à apreciação do tribunal, não resulte prejudicada pelo conhecimento e decisão porventura dada a outra ou outras, já que, do também aplicável art.º 660º, n.º 2, do citado diploma adjectivo comum, ao juiz cumpre sobre elas pronunciar-se e, se for caso disso, emitir conveniente pronúncia decisória.

No caso dos presentes autos a Recorrente sustenta que tal se verifica porque tendo "... atacado o único pressuposto da Administração Fiscal "amostra" - que pretexta a impossibilidade da determinação e comprovação da avaliação directa - ...e, ... de igual modo "ataca a falta ou ausência de fundamentação daquela "amostra", a sindicada sentença sobre tal se não haver pronunciado.

Não lhe assiste, porém, razão.

Com efeito e no que concerne à alegada omissão de pronúncia, face ao teor da petição inicial não pode deixar de concluir-se que aquela problemática foi oportunamente considerada e expressamente aferida na impugnada decisão judicial como integrando invocação de erro na quantificação da matéria colectável (como e enquanto fundamento da deduzida impugnação judicial), circunstância que, assim entendida, impunha, como condição de procedibilidade a prévia reclamação para a comissão de revisão, nos termos dos arts. 84º e seguintes do CPT, que, a não se verificar ter sido oportunamente apresentada, obstava, precludindo, a possibilidade de impugnação judicial eficaz com tal fundamento. (Cfr. art.º 136º, n.º 1, do citado CPT).

Assim, a sindicada sentença não enferma do invocado vício de forma invalidante.

O Recorrente questiona ainda o impugnado julgado [cfr. conclusões a) e b) das suas alegações] sufragando entendimento de que gozando a sua escrita comercial de presunção de verdade (art.º 78º do CPT) se não justificava que a Administração Fiscal, para proceder ao questionado fixação do volume de negócios/imposto (IVA), se socorresse de métodos indirectos "a amostragem", pois que a estes só deveria recorrer-se quando esgotada a via directa (cfr. arts. 38º do CIRS e 51º, n.º 2, do CIRC e 84º do CIVA).

Também aqui sem razão.

Com efeito e tal como emerge dos apontados preceitos legais, designadamente do estabelecido pelo art.º 82º, n.ºs 3 e 4, do CIVA e decorre do relatório do exame à escrita do ora Recorrente efectuada pelos Serviços de Prevenção e Inspeção Tributário de que os autos dão conveniente nota a fls. 19 a 31, a Administração Fiscal justifica

a aplicação do controvertido método indirecto por "As suas receitas, durante os três exercícios (a saber 1993, 1994 e 1995) foram apoiadas, principalmente, em apuros diários, através de mapas." E que: "Dada a natureza da actividade exercida, ..., houve necessidade de discriminar as compras de café e de barris de cerveja, das restantes mercadorias, incluindo de tabaco, e efectuar amostragens às margens praticadas da mesma mercadoria."

Daí que o questionado recurso pela Administração Fiscal ao controvertido método indirecto, mediante a invocação da existência daqueles indícios, integre também, porventura estruturalmente, questão essencialmente técnica que, por isso mesmo, reclamava também antes prévia apreciação, ponderação e adequada decisão pela Comissão de Revisão.

Apreciação, ponderação e decisão que hoje a nova lei - cfr. arts. 117º do CPPT e 81º da LGT - impõem quer nos casos de erro na quantificação da matéria colectável como na aferição da verificação dos pressupostos de aplicação dos métodos indirectos e que, embora inaplicável à ajuizada situação, não pode deixar de constituir contributo interpretativo a ponderar também.

Aliás já assim se decidiu em recente acórdão desta Secção (cfr. acórdão de 15.05.2002, processo n.º 26.664), em que era o mesmo o Recorrente, de todo idênticas as conclusões do recurso jurisdicional e que aqui, bem de perto, seguimos em sede de fundamentação,

Crendo poder concluir também que "... de entre os fundamentos ou pressupostos para aplicação de métodos indiciários, na determinação do lucro tributável, previstos no art.º 38º, (aqui volume de negócios/imposto em falta, previstos no art.º 82º, n.ºs 3 e 4, do CIVA), pelo menos aqueles que se consubstanciam na análise de questões técnicas para cuja apreciação está vocacionada a Comissão de revisão devem, no domínio do CPT, ser objecto de imediato, não de impugnação judicial directa da liquidação mas de reclamação prévia para a mesma comissão".

Não merece pois, assim e de harmonia com a invocada e seguida jurisprudência, qualquer reparo ou censura a sindicada decisão judicial.

Pelo exposto acordam os Juízes desta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao presente recurso jurisdicional, assim confirmando o impugnado despacho.

Custas pelo Recorrente, fixando a procuradoria em 50 %.

Lisboa, 5 de Junho de 2002. — Alfredo Madureira (relator) — Mendes Pimentel — Almeida Lopes.

Acórdão de 5 de Junho de 2002.

Assunto:

Nulidade de sentença. Omissão de pronúncia. Comissão de Revisão. Pressupostos e fundamentos (arts. 84º e 136 do CPT, 38º do CIRS e 84º do CIVA).

Doutrina que dimana da decisão:

I — A sentença, acórdão ou decisão judicial é nula, por omissão de pronúncia, quando deixe de conhecer e decidir questão que, colocada ao Tribunal pelas partes, não resulte prejudicada no seu conhecimento pela eventual solução dada a outras (cfr. arts. 660º, n.º 2, e 668º, n.º 1, do CPC e 144º do CPT).

II — Os fundamentos e pressupostos de aplicação dos métodos indiciários previstos nos arts. 38º do CIRS e 84º do CIVA para determinação do lucro tributável e do volume de negócios/imposto, designadamente no que concerne na análise de questões técnicas para as quais está especialmente vocacionada a comissão de revisão, devem, já no domínio da vigência do CPT, de harmonia aliás com o que ora ocorre (cfr. arts. 117º do CPPT e 81º da LGT), ser também objecto de prévia reclamação para aquela comissão, reclamação que, assim, também aqui integra condição de procedibilidade da impugnação judicial.

Recurso n.º 26667. Recorrente: Adelino Pinto Albuquerque; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Alfredo Madureira.

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

Inconformado com a aliás doutra sentença do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Viseu que lhe indeferiu liminarmente a impugnação judicial que deduzira contra a liquidação adicional de IVA referente ao ano de 1994, dela apresentou recurso para esta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, o Impugnante Adelino Pinto Albuquerque, nos autos convenientemente identificado.

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

a) A escrita comercial e fiscal e consequentemente, os documentos gozam da presunção de verdade (art.º 78º do CPT).

b) A avaliação por métodos indirectos, só pode ser efectuada, quando esgotada a via directa (arts. 38º do CIRS e 51º, n.º2, do CIRC e 84º do CIVA);

c) Consequentemente, atacado o único pressuposto da administração fiscal - "amostra" - que pretexta a impossibilidade da determinação e comprovação da avaliação directa e não se pronunciando a sentença sobre o facto existe a nulidade respectiva, art.º 125º, n.º 1, do CPPT;

d) De igual modo, atacada a falta de ausência de fundamentação, da "amostra" e não se pronunciando sobre a mesma a sentença existe a respectiva nulidade, art.º 125º, n.º 1, do CPPT;

Não foram apresentadas quaisquer contra-alegações.

O M.º Juiz recorrido sustentou o sentido decisório da impugnada sentença - cfr. despacho de fls. 65.

E o Ex.º Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal emitiu depois mui douto e fundamentado parecer opinando pelo provimento do presente recurso, com base no sufragado entendimento de que a invocada condição de procedibilidade (reclamação prévia para a comissão de revisão - arts. 84º e 136º do Código

de Processo Tributário) só operava efeito processual útil em caso de impugnação judicial fundada em erro na quantificação da matéria colectável mas não, como no caso *sub judice*, quando, na petição inicial se questiona também a verificação/concorrência dos pressupostos legais de recurso à utilização dos métodos indiciários.

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

São duas as questões jurídicas suscitadas com o presente recurso jurisdicional.

A primeira a da eventual nulidade do sindicado despacho de indeferimento liminar decorrente das invocadas nulidades por omissão de pronúncia - cfr. conclusões c) e d) das alegações de recurso jurisdicional.

É sobejamente sabido que, nos termos dos arts. 668º, n.º 1, al. d), do CPC e 144º do CPT, ainda aplicável tendo em conta a data da prolação da impugnada decisão judicial (01.06.2001), esta é nula, por omissão de pronúncia invalidante, sempre que o juiz deixe de conhecer ou pronunciar-se sobre questão que, porque colocada ou submetida à apreciação do tribunal, não resulte porventura prejudicada pelo conhecimento e decisão dados a outra ou outras, já que, do também aplicável (art.º 660º, n.º 2, do citado diploma adjetivo comum), ao juiz cumpre de sobre elas pronunciar-se e, se for caso disso, emitir conveniente pronúncia decisória.

No caso dos presentes autos a Recorrente sustenta que tal se verifica porque tendo "... atacado o único pressuposto da Administração Fiscal - "amostra"- que pretexto a impossibilidade da determinação e comprovação da avaliação directa - ..." e, "... de igual modo" ataca a falta ou ausência de fundamentação daquela " amostra ", a sindicada sentença sobre tal se não haver pronunciado.

Não lhe assiste, porém, razão.

Com efeito e no que concerne à alegada omissão de pronúncia, face ao teor da petição inicial não pode deixar de concluir-se que aquela problemática foi oportunamente considerada e expressamente aferida na impugnada decisão judicial como integrando invocação de erro na quantificação da matéria colectável (como e enquanto fundamento da deduzida impugnação judicial), circunstância que, assim entendida, impunha, como condição de procedibilidade a prévia reclamação para a comissão de revisão, nos termos dos arts. 84º e seguintes do CPT, que, a não se verificar ter sido oportunamente apresentada, obstava, precludindo, a possibilidade de impugnação judicial eficaz com tal fundamento (cfr. art.º 136º, n.º 1, do citado CPT).

Assim, a sindicada sentença não enferma do invocado vício de forma invalidante.

O Recorrente questiona ainda o impugnado julgado [cfr. conclusões a) e b) das suas alegações] sufragando entendimento de que gozando a sua escrita comercial de presunção de verdade (art.º 78º do CPT) se não justificava que a Administração Fiscal, para proceder ao questionado fixação do volume de negócios/imposto (IVA), se socorresse de métodos indirectos "a amostragem", pois que a estes só deveria recorrer-se quando esgotada a via directa (cfr. arts. 38º do CIRS e 51º, n.º 2, do CIRC e 84º do CIVA).

Também aqui sem razão.

Com efeito e tal como emerge dos apontados preceitos legais, designadamente do estabelecido pelo art.º 82º, n.ºs 3 e 4, do CIVA

e decorre do relatório do exame à escrita do ora Recorrente efectuada pelos Serviços de Prevenção e Inspeção Tributário de que os autos dão conveniente nota a fls. 18 a 32, a Administração Fiscal justifica a aplicação do controvertido método indirecto por "*As suas receitas, durante os três exercícios (a saber 1993, 1994 e 1995) foram apoiadas, principalmente, em apuros diários, através de mapas.*" E que: "*Dada a natureza da actividade exercida, ... , houve necessidade de discriminar as compras de café e de barris de cerveja, das restantes mercadorias, s/ inclusão de tabaco, e efectuar amostragens às margens praticadas da mesma mercadoria.*"

Daí que o questionado recurso pela Administração Fiscal ao controvertido método indirecto, mediante a invocação da existência daqueles indícios, integre também, porventura estruturalmente, questão essencialmente técnica que, por isso mesmo, reclamava também antes prévia apreciação, ponderação e adequada decisão pela Comissão de Revisão.

Apreciação, ponderação e decisão que hoje a nova lei - cfr. arts. 117º do CPPT e 81º da LGT - impõem quer nos casos de erro na quantificação da matéria colectável como na aferição da verificação dos pressupostos de aplicação dos métodos indirectos e que, embora inaplicável à ajuizada situação, não pode deixar de constituir contributo interpretativo a ponderar também.

Aliás já assim se decidiu em recente acórdão desta Secção (cfr. acórdão de 15.05.2002, processo n.º 26.664), em que era o mesmo o Recorrente, de todo idênticas as conclusões do recurso jurisdicional e que aqui, bem de perto, seguimos em sede de fundamentação,

Crendo poder concluir também que: "... *de entre os fundamentos ou pressupostos para aplicação de métodos indiciários, na determinação do lucro tributável, previstos no art.º 38º, (aqui volume de negócios/imposto em falta previstos no art.º 82º, n.ºs 3 e 4, do CIVA), pelo menos aqueles que se consubstanciam na análise de questões técnicas para cuja apreciação está vocacionada a Comissão de revisão -...- devem, no domínio do CPT, ser objecto de imediato, não de impugnação judicial directa da liquidação mas de reclamação prévia para a mesma comissão.*"

Não merece pois, assim e de harmonia com a invocada e seguida jurisprudência, qualquer censura a sindicada decisão judicial.

Pelo exposto acordam os Juizes desta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao presente recurso jurisdicional, assim confirmando o impugnado despacho.

Custas pelo Recorrente, fixando a procuradoria em 50%.

Lisboa, 5 de Junho de 2002. — *Alfredo Madureira* (relator) — *Mendes Pimentel* — *Almeida Lopes*.

Acórdão de 5 de Junho de 2002.

Assunto:

Impugnação judicial de acto tributário de liquidação. Falta de notificação da fundamentação.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *A falta de notificação da fundamentação do acto tributário de liquidação não constitui vício formal invalidante deste último acto.*
- 2 — *A falta da comunicação da fundamentação do acto, afectando, apenas, a sua eficácia, não serve de fundamento à impugnação judicial da liquidação.*

Recurso n.º 26.814, em que são recorrente Albuquerque & Associados — Sociedade de Advogados recorrida a Fazenda Pública, e de que foi Relator o Ex.mo Juiz Conselheiro Dr. Baeta de Queiroz.

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

1.1. ALBUQUERQUE & ASSOCIADOS — SOCIEDADE DE ADVOGADOS, com sede em Lisboa, recorre da sentença do M.^{mo} Juiz da 2.ª Secção do 4.º Juízo do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa que julgou improcedente a impugnação do acto de liquidação adicional de imposto sobre o valor acrescentado (IVA) e juros compensatórios, relativo ao ano de 1993.

Formula as seguintes conclusões:

“A

As notificações da liquidação adicional de IVA ao ano de 1993 e juros compensatórios não contêm a fundamentação exigida por lei;

B

A falta de fundamentação é causa de nulidade das notificações, por violar as normas constitucionais constantes dos artigos 17.º e 268.º, n.º 3 da CRP, as normas legais constantes dos artigos 124.º, n.º 1, a), 125.º, n.º 1 e 133.º, n.ºs. 1 e 2, al. d) do CPA, e as normas constantes dos artigos 19.º, b), 21.º, n.ºs. 1 e 2, 64.º, n.ºs. 1 e 2, e 82.º do CPT;

C

Sendo nulas as notificações, devem as liquidações ser anuladas, por não terem sido notificadas em tempo à Recorrente.

D

A Administração Tributária deve ser condenada a restituir à Recorrente os montantes recebidos para pagamento do IVA e juros compensatórios, bem como a pagar a esta última juros indemnizatórios.

E

O não exercício da faculdade conferida à Recorrente de requerer a fundamentação legalmente exigida não é causa de sanção da nulidade da notificação.

F

O pagamento do imposto não impede a Recorrente de discutir a correcção das liquidações e notificações efectuadas pela Administração Tributária”.

1.2. Não há contra-alegações.

1.3. O Exm.º Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que, não tendo o recurso exclusivo fundamento em matéria de direito, como resulta do alegado na sua conclusão “C”, não é este o Tribunal competente para o apreciar.

1.4. Notificada deste parecer, a recorrente não estar em causa qualquer facto, a apreciar pelo Tribunal de recurso, tratando-se, “apenas, de uma questão de interpretação do ponto C das conclusões das alegações da recorrente que, reconhece-se, pode estar um pouco confuso, mas cujo sentido será facilmente perceptível se confrontado com o teor das alegações, bem como com o teor da p. i. da recorrente”.

Deste modo, não falta ao Tribunal competência para conhecer do recurso.

1.5. O processo tem os vistos dos Exm.ºs. Adjuntos.

2. Em sede de matéria de facto, vem estabelecido que

“A)

A escrita da impugnante foi objecto de inspecção quanto aos exercícios de 1993, conforme relatório, anexos, parecer e despacho de fls. 14 a 109, cujos documentos se dão todos por integralmente reproduzidos;

B)

Foram encontradas algumas irregularidades, pelo que foram feitas correcções técnicas quer em sede de IRC quer em sede de IVA sendo que, quanto a este, a correcção se ficou a dever ao facto de a impugnante ter deduzido indevidamente IVA, como se vê de fls. 16 a 19 e respectivos anexos;

C)

Por ofício de fls. 117, expedido registado com A/R, que se dá por reproduzido, a impugnante foi “notificada das correcções efectuadas ao prejuízo fiscal do exercício de 1993, no montante de 6.642.134\$00, com a fundamentação expressa no DC 22 e relatório, elaborados pelos Serviços de Inspeção Tributária, que da presente notificação ficam fazendo parte integrante”;

D)

Com base nas correcções descritas no Relatório, foi liquidado adicionalmente IVA no montante de 1.616.449\$00, bem como juros compensatórios nos montantes de 182.450\$00 e 1.099.953\$00, respectivamente, o que foi notificado à impugnante pelos documentos de que a mesma impugnante juntou fotocópias de fls. 10 a 12-v, que se dão por reproduzidos;

E)

A impugnante também foi notificada para efectuar o pagamento do IVA liquidado e dos respectivos juros compensatórios pelos mesmos documentos;

F)

O prazo para pagamento voluntário do IVA e Juros Compensatórios terminou em 31.12.1998, sendo que a impugnante entregou nos cofres do Estado as respectivas importâncias na referida data, conforme documentos referidos nas alíneas anteriores;

G)

A impugnação foi deduzida no dia 3 de Fevereiro de 1999, conforme carimbo apostado na p.i., que se dá por reproduzido;

Não se provaram outros factos com interesse para a decisão.”

3.1. Importa começar por verificar a competência do Tribunal para o presente recurso, a qual vem questionada pelo Ex.^{mo} Procurador-Geral-Adjunto com base em que nele estarão em causa questões de facto.

Opõe a recorrente que não discute matéria de facto, afirmando que «não está em causa qualquer questão de facto que deva ser apreciada pelo tribunal. Nunca a recorrente alegou que tenha havido qualquer notificação das liquidações fora de tempo. Trata-se, apenas, de uma questão de interpretação do ponto C das conclusões das alegações apresentadas pela recorrente que, reconhece-se, pode estar um pouco confuso, mas cujo sentido será facilmente perceptível se confrontado com o teor das alegações, bem como com o teor da pá. da recorrente, apresentada junto do tribunal *a quo*. A falta de notificação “em tempo” à recorrente é uma conclusão de quanto se diz. A parte final do referido ponto C das conclusões poderia mesmo ser abolida, a fim de evitar mal entendidos, não alterando tal abolição o sentido querido pela recorrente, passando apenas a rezar: “C Sendo nulas as notificações, devem as liquidações ser anuladas”.

Ou então, poderia ser alterada um pouco a redacção: “C Sendo nulas as notificações, devem as liquidações ser anuladas, por não terem sido notificadas em tempo, contendo a fundamentação legalmente exigida, à Recorrente”».

3.2. A impugnação judicial da liquidação de IVA e juros compensatórios foi deduzida tendo como único fundamento a falta de notificação da sua fundamentação. Invocou a impugnante a imposição legal - artigos 21º, nº 2, e 64º, nºs 1 e 2, do Código de Processo Tributário - de que a notificação dos actos tributários contenha a respectiva fundamentação, cujo conhecimento é direito do contribuinte, não estando a notificação perfeita sem que transmita a fundamentação. E afirmou, repetidamente, que “quanto à quantificação e qualificação dos factos e às operações de apuramento da matéria tributável e do imposto, a notificação é completamente omissa”; que “falta à notificação um dos seus elementos essenciais, a fundamentação do acto”; que é “a nulidade a cominação da lei para estes casos”; que “as notificações em causa são nulas, por falta de fundamentação legal dos actos tributários”; e que não reconhece “qualquer validade às notificações em causa”.

Terminou pedindo que fosse “declarada a nulidade das notificações” ou, pelo menos, que fossem anuladas.

A sentença julgou que o relatório da inspecção, “enviado integralmente à impugnante em sede de IRC, “continha a fundamentação em relação às correcções em sede de IVA”, pelo que ela “tomou perfeito conhecimento da fundamentação do acto de liquidação, não procedendo o invocado vício de forma da falta ou insuficiente fundamentação do acto impugnado”. Quanto às notificações, em si, a sentença entendeu que a irregularidade de que porventura enfermem é irrelevante para efeitos da perfeição do acto de liquidação.

Ora, quando a recorrente afirma, na conclusão C das suas alegações, que a liquidação deve ser anulada, por serem nulas as respectivas notificações, não suscita qualquer questão de facto. Nem o faz quando diz que a falada liquidação não lhe foi notificada em tempo, pois,

ao assim se exprimir, não pretende afirmar a intempestividade das notificações, mas apenas a sua imperfeição (nulidade, chama-lhe a recorrente), por não conterem a fundamentação dos actos notificados. Dito de outro modo, para a recorrente, não há qualquer notificação válida, pois as que lhe foram feitas são nulas, e essa nulidade implica que nulo seja também o acto de liquidação. É o que resulta de todo o contexto que do processo se apercebe, desde a petição inicial, até às alegações que sintetizou nas conclusões em apreço.

Ou seja, a recorrente em nada contraria o que vem estabelecido, em sede de matéria de facto, pela sentença recorrida, designadamente, nas alíneas C) e D) do respectivo capítulo, em que se deu como provado que “foi notificada das correcções efectuadas ao prejuízo fiscal do exercício de 1993 (...), com a fundamentação expressa no DC 22 e relatório, elaborados pelos Serviços de Inspecção Tributária, que da presente notificação ficam fazendo parte integrante”; e que a liquidação adicional sequente lhe foi notificada “pelos documentos de que a mesma impugnante juntou fotocópias de fls. 10 a 12-v”.

A divergência manifestada pela recorrente, em relação à sentença impugnada, não se situa, portanto, no campo dos factos, mas antes no do direito. Aonde a sentença entendeu que a irregularidade de que porventura enfermem as notificações que lhe foram feitas é irrelevante para efeitos da perfeição do acto de liquidação, ela reafirma que tais notificações são nulas, e que essa nulidade acarreta, também, a da liquidação.

Assim sendo, o recurso versa, apenas, matéria de direito, sendo este o Tribunal competente para o apreciar.

3.3. Quanto à questão de fundo, viu-se já que a recorrente pretende que “as notificações da liquidação adicional de IVA ao ano de 1993 e juros compensatórios não contêm a fundamentação exigida por lei”, e que essa “falta de fundamentação é causa de nulidade das notificações, por violar as normas constitucionais constantes dos artigos 17º e 268º, nº 3, da CRP, as normas legais constantes dos artigos 124º, nº 1, al. a), 125º, nº 1, e 133º, nºs 1 e 2, d), do CPA, e as normas constantes dos artigos 19º, al. b), 21º, nºs 1 e 2, 64.º, nºs 1 e 2, e 82º do CPT”; “sendo nulas as notificações, devem as liquidações ser anuladas, por não terem sido notificadas em tempo à Recorrente”; “o não exercício da faculdade conferida à Recorrente de requerer a fundamentação legalmente exigida não é causa de sanção da nulidade da notificação”, nem o pagamento do imposto liquidado “impede a Recorrente de discutir a correcção das liquidações e notificações efectuadas pela Administração Tributária”.

Mas, como se disse na sentença recorrida, são coisas diferentes os actos tributários de liquidação e os actos de notificação que levam aqueles ao conhecimento dos interessados.

Aqui, estamos em face de uma impugnação judicial de um acto tributário de liquidação, a qual visa a verificação, pelos tribunais, da ilegalidade do acto, e a conseqüente anulação. O que importa, pois, à impugnante, é convencer o tribunal de que a liquidação atacada enferma de vício invalidante, ou seja, conducente à sua anulação. Outros vícios, alheios ao acto impugnado, designadamente, os ocorridos posteriormente, aquando da prática de actos sequentes, distintos da liquidação, são irrelevantes, em vista do objectivo alcançável através desta forma processual. Dito de outro modo, a demonstração, por parte da impugnante, de que são incompletas (porventura, nulas, como pretende), por não conterem a fundamentação do acto notificado,

as notificações que dele lhe foram feitas, é inábil para levar à anulação do acto de liquidação.

O acto de notificação é instrumental do de liquidação, um trâmite do procedimento, e supõe, logicamente, a existência de um acto tributário anterior o acto de liquidação notificando.

Este pode, é claro, ser legal ou ilegal; todavia, ainda que esteja ferido de ilegalidade, esta não se transmite à respectiva notificação. Ou seja, pode haver notificação perfeita de um acto ilegal. E o inverso é, do mesmo modo, verdadeiro: pode fazer-se em desacordo com a lei a notificação de um acto perfeitamente legal. Também neste caso o vício da notificação não contagia o acto notificando. Nem de outro modo poderia ser, uma vez que, ao ser notificado, o acto já existe, perfeito ou imperfeito, e não se vê como poderia ser um outro acto, dele distinto, e posterior, a feri-lo de ilegalidade, se dela estava isento.

Só a falta de fundamentação dos actos administrativos constitui vício formal que os invalida, face à consagração legal do dever de fundamentar. Mas um acto administrativo não fundamentado é uma coisa; outra é um acto administrativo cuja fundamentação se não transmite ao interessado aquando da respectiva notificação.

Como se viu, o que a recorrente invoca não é a falta de fundamentação do acto (fundamentação essa que, de resto, a sentença recorrida julgou existir, ao menos, formalmente), mas a falta de transmissão dessa fundamentação através das notificações que lhe foram feitas, querendo, assim, aludir à omissão, na notificação, da fundamentação do acto, conforme resulta das várias peças processuais que produziu ao longo do processo, desde a petição inicial até às alegações e conclusões do presente recurso.

Porém, essa omissão, se torna a notificação irregular [desde logo, por violação do artigo 21.º do Código de Processo Tributário (CPT)], não invalida o acto notificado, cujos vícios se aferem pela sua forma e substância, e não pelas dos actos instrumentais sequentes, como é o caso da notificação. Conduz, apenas, e eventualmente, à ineficácia do acto não integralmente notificado, e abre a porta à utilização da possibilidade dada pelo artigo 22.º do CPT.

Nem se diga que, deste modo, se violam direitos e garantias constitucionalmente atribuídos aos cidadãos, designadamente, o direito à fundamentação dos actos administrativos, ou o direito ao conhecimento dessa fundamentação. Repete-se: são coisas distintas a fundamentação do acto, que aqui não está em causa, e a sua notificação. A notificação limita-se a assegurar a eficácia do acto, todavia, sem influir na sua validade. E se acto é, porventura, inoponível a um dado interessado, a quem ainda não foi integralmente notificado, ele não fica desprotegido, já porque a inoponibilidade só o pode beneficiar, já porque a lei lhe atribui um modo de aceder ao integral conhecimento do acto, postergando o início do prazo para o atacar, prazo esse que não é despoletado pela notificação incompleta.

Assim vem entendendo este Tribunal desde há recuado tempo: vejam-se, entre muitos, ao longo dos últimos anos, os acórdãos de 13 de Abril de 1983 do Pleno da Secção de Contencioso Tributário (AD 262/1205), 21 de Outubro de 1995, recurso nº 19268, AD 411/333), 19 de Fevereiro de 1997, recurso nº 21001, 10 de Fevereiro de 1999, recurso nº 23093, 15 de Dezembro de 1999, recurso nº 19292 (relatado

pelo também agora relator), 22 de Abril de 2000, recurso nº 25389, 3 de Maio de 2000, recurso nº 22608, 8 de Março de 2001, recurso nº 25041, 9 de Maio de 2001, recurso nº 25832, 12 de Dezembro de 2001, recurso nº 26529, e 24 de Abril de 2002, recurso nº 26636.

3.4. Nas conclusões E) e F) defende a recorrente que o vício que imputa à notificação não se sana só porque não exerceu a faculdade que lhe é conferida de requerer a notificação da fundamentação do acto de liquidação. E que o pagamento do imposto não a impede de discutir a correcção das liquidações e notificações efectuadas.

Trata-se de argumentos sem peso na decisão do recurso. A sentença não afirmou o contrário do que ora a recorrente diz: nem que a alegada omissão da notificação da fundamentação do acto fosse vício que se achasse sanado, nem que o facto de ter pago o imposto liquidado obstava a que discutisse a legalidade daqueles actos.

O que disse, de relevante quanto a estes pontos, e agora se confirma, é que o vício de que enferme o acto de notificação da liquidação não torna inválido o acto notificado, e que existem meios previstos para aceder à fundamentação não transmitida através da notificação.

E, respeitando ao acto de notificação o único vício que invoca, já que ele não pode ferir o acto de liquidação, a sua pretensão de, com tal fundamento, ver anulado este último acto, não pode ter êxito.

Improcedem, pois, todas as conclusões das alegações de recurso.

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

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

— Lisboa, 5 de Junho de 2002. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Benjamim Rodrigues* — *Fonseca Limão*.

Acórdão de 26 de Junho de 2002.

Assunto:

Recurso jurisdicional. CPPT. Alegações. Função do recurso.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *O artº 282º do CPPT eliminou a possibilidade de apresentação de alegações no tribunal ad quem, a qual era admitida pelo CPT e RSTA.*
- 2 — *A referência do seu nº 4 à “declaração da intenção de alegar nos termos do nº 1” não tem qualquer sentido útil, resultando de mera inércia do legislador em relação ao CPT — artº 171º, nº 4 —, quer por aquele nº 1 a tal não fazer qualquer referência quer da intenção legislativa do novo diploma, de eliminar a possibilidade de alegar no Tribunal Superior quer, finalmente, de o CPT não conter qualquer regulação desta.*

Recurso n.º 12/02-30, em que são recorrente a TURISFIM — Construções Urbanas e Turísticas, Lda, recorrida a Câmara Municipal de Santa Maria da Feira e de que foi Relator o Ex.mo Juiz Conselheiro Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do STA:

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto por TURISFIM — CONSTRUÇÕES URBANAS E TURÍSTICAS, LDA, da sentença do TT de 1ª Instância de Aveiro proferida em 11/09/01, que absolveu da instância a C.M. de Santa Maria da Feira, na impugnação judicial que aquela deduzira contra a liquidação da taxa municipal de urbanização, no montante de 4.201.890\$00, por esta efectuada.

Admitido o recurso e subidos os autos a este Tribunal, o Ex.mo Magistrado do MP, emitiu parecer, todavia, no sentido da sua deserção, por falta de alegações, já que não é, ora, possível, a respectiva apresentação no tribunal ad quem — arts. 12º da Lei 15101, de 05/06, e 282º, nº 3, do CPT, aplicável ao caso.

E, ouvidas as partes sobre tal questão, nada vieram dizer.

Vejam, pois:

Segundo se mostra dos autos, a impugnação judicial foi deduzida em 02/Ago/99, a sentença foi proferida em 11/09/01 e o presente recurso interposto em 1 de Outubro seguinte e notificada ao recorrente a sua admissão por carta de 12 do mesmo mês.

No respectivo requerimento de interposição, a recorrente declarou pretender alegar no tribunal de recurso.

Ora, em 1/JAN/00, entrou em vigor o CPPT, aprovado pelo Dec.-Lei nº 433/99, de 26/Out, dispondo o seu artº 4º: que ele se aplicava aos processos instaurados a partir daquela primeira data.

Todavia, o artº 12º da Lei 15101, de 05/Jun, entrada em vigor em 05/Jul seguinte artº 14º veio determinar a aplicação do CPPT aos processos então pendentes, como é o caso.

Pelo que passaram a aplicar-se-lhe os arts. 279º e segs., e, nomeadamente, o artº 282º do mesmo Código.

Ora, nos termos do seu nº 3, as alegações devem, ora e sempre, ser efectuadas no tribunal recorrido, no prazo de 15 dias, contados, para o recorrente, a partir da notificação do despacho de admissão do recurso — nº 2.

Sendo que, na falta de alegações, o recurso deve ser julgado deserto — nº 4.

Assim, e ao contrário do que acontecia no CPT, não é, ora, viável a apresentação de alegações no tribunal *ad quem*.

Certo que o mesmo nº 4 continua a referir-se, como fundamento de deserção do recurso, “à falta de declaração da intenção de alegar” mas tal expressão não tem, ora, qualquer sentido útil, resultando apenas de mera inércia do legislador do CPPT em relação ao CPT, por não existir agora “a intenção de alegar, nos termos do nº 1” que lhe servia de pressuposto.

Na verdade, e desde logo, eliminou-se, no nº 1 do artº 282º, correspondente ao artº 171º, nº 1, do CPT, a referência àquela possibilidade de alegação no Tribunal Superior.

”Por outro lado, deixou de se admitir a prevalência do regime dos recursos para o STA que constava do nº 5 do mesmo artº 171º do CPT, em que era possível a apresentação de alegações nesse tribunal ao abrigo do preceituado no parág. único do artº 87º do RSTA”.

“Aliás, esta intenção legislativa de eliminar a possibilidade de as alegações serem produzidas no Tribunal Superior é confirmada pelo artº 286º, equivalente à do artº 174º do CPT, em que foram suprimidas as referências que, nos n.ºs 2 e 3 deste, se faziam à apresentação de alegações no tribunal de recurso, e pela inexistência de quaisquer normas que regulem a produção de tais alegações”.

Cfr. Jorge de Sousa, *CPPT Anotado*, 2ª edição, pág.1148, nota 3, e Alfredo de Sousa e J. Paixão, *ibidem*, pág. 711, nota 5.

É, aliás, no sentido exposto, a jurisprudência do STA.

Cfr. os Acds. de 06/02/02, Rec. 26.660, de 30/01/02, Rec. 25.414, e de 12112/01, Rec. 26.532.

Termos em que se accorda julgar deserto o recurso.

Custas pela recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 50 euros.

Lihoa, 26 de Junho de 2002. — *Brandão Pinho* (relator) — *Almeida Lopes* — *António Pimpão*.

Acórdão de 26 de Junho de 2002.

Assunto:

Facturas pró-forma.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Se uma factura pró-forma não corresponder a uma prestação de serviços efectivamente feita e se o emitente da factura não tiver recebido o IVA indicado, não há lugar a sujeição a IVA de um serviço que comprovadamente não foi prestado.*
- 2 — *As facturas pró-forma destinadas a instruir os pedidos de pagamento de saldo ao Fundo Social Europeu não eram verdadeiras facturas, mas apenas um “meio de prova” ou operação documental destinada à obtenção de financiamento.*

Recurso n.º 21/02-30. Recorrente: H. M. Consultores — Centro de Estudos Empresariais, L.ª, e Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Ex.mo Juiz Cons.º Dr. Almeida Lopes.

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

1 — Relatório:

A contribuinte H. M. Consultores — Centro de Estudos Empresariais, L.ª, com sede na Av. Dr. Lourenço Peixinho, n.º 18, 3.º-I, 3800 Aveiro, deduziu impugnação contra o acto de liquidação de IVA e juros compensatórios, praticado pela 1ª Repartição de Finanças de Aveiro, tendo invocado o vício de inexistência de facto tributário.

Alegou que não houve facturação efectiva mas emissão de documentos pró-forma, que não são facturas ou documento equivalente; que um financiamento de um prestador de serviços não é uma operação sujeita a IVA; que os clientes não deduziram IVA ao Estado

em relação aos financiamentos que efectuaram ao seu prestador de serviços (a impugnante); que entregou o IVA liquidado aquando da emissão das facturas efectivas ou definitivas, pelo que as outras liquidações são indevidas; e que não há atrasos na liquidação.

Por sentença de fls. 148 e seguintes, o Tribunal Tributário de Aveiro julgou a impugnação improcedente.

Não se conformando com esta sentença, dela recorreu a contribuinte para este STA, tendo apresentado as suas alegações de fls. 167 e seguintes, nas quais concluiu que:

A — A emissão de facturas pró-forma, destinadas apenas a instruir o “pedido de saldo” da segunda *tranche* da comparticipação do Fundo Social Europeu, não respeita a uma efectiva prestação de serviços, constituindo mera operação documental que não titula a prática de um facto gerador de IVA;

B — Que não recebeu qualquer quantia a título de IVA;

C — Que no direito fiscal prevalece a substância sobre a forma;

D — Que se deve tomar em consideração o disposto no ofício-circular nº 099716, de Maio de 1991, de DGCI, junto a fls. 181 e 182.

Após declaração de incompetência deste STA, o Tribunal Central Administrativo proferiu o acórdão de fls. 209 e seguintes, no qual negou provimento ao recurso por razões de natureza formal.

Continuando a não se conformar, a contribuinte recorreu para este STA, tendo apresentado as suas alegações de fls. 226 e seguintes, nas quais concluiu que não houve uma efectiva prestação de serviços, que não recebeu qualquer quantia por essa pretensa prestação de serviços, que o facto de não ter feito constar das facturas pró-forma uma referência à insusceptibilidade de dedução do IVA nelas referido não obriga a entregar ao Estado um imposto que não recebeu e que não foi deduzido pelos destinatários das facturas, que em direito fiscal a substância prevalece sobre a forma e que foram violados princípios legais e constitucionais.

Neste STA, o M^o P^o emitiu douto parecer nos tempos do qual se deve negar provimento ao recurso pelo facto de, nas facturas, não ter ficado a constar a menção de “IVA não dedutível”.

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

— a recorrente dava formação profissional nos anos de 1988 e 1989 e era subsidiada pelo Fundo Social Europeu;

— as datas do pagamento dos serviços prestados pela recorrente coincidem com as datas dos recebimentos das subvenções do Estado e do FSE;

— do total dos serviços prestados pela recorrente em 1988, no âmbito do projecto de formação profissional, esta emitiu facturas definitivas com liquidação de IVA, relativamente a 50 % do respectivo valor;

— para os restantes 50 %, a recorrente emitiu facturas pró-forma com liquidação de IVA, sem menção de não darem essas facturas direito a dedução e foi substituindo essas facturas por outras, definitivas, à medida que foram sendo recebidos os fundos do FSE ou do Estado, com a consequente liquidação de IVA;

— as facturas pró-forma que emitiu tinham liquidado o IVA e não referiam que ele seria liquidado à taxa em vigor no momento da emissão da factura definitiva;

— a recorrente não registou na sua contabilidade as facturas pró-forma emitidas;

— pelo menos grande parte das facturas pró-forma referidas foram entregues aos seus destinatários acompanhadas de uma declaração anexa, onde se fazia constar que o IVA delas constante não dava direito a dedução.

— a notificação para pagamento do IVA teve lugar em 17.12.1990.

2 — Fundamentos:

Este é um dos casos típicos em que as formas parecem conflitar com a verdade, pois uma prestação de serviços tem de ser vista na sua realidade económica e não em obediência a critérios meramente formais.

A lei indica-nos o caminho na interpretação. Nos termos do art^o 11^o da LGT, a lei fiscal deve ser interpretada como as restantes leis, mas, havendo dúvidas sobre o sentido das normas de incidência, deve atender-se à substância económica dos factos tributários.

O Fisco teve em conta essa substância económica dos factos tributários, tendo em conta que emitiu o ofício circulado nº 99 716, de 28 de maio de 1991, fotocopiado a fls. 181 e 182, embora o mesmo tenha circulado apenas depois de o facto tributário in casu ter acontecido. De qualquer modo, o Fisco mandou aplicar esse ofício circulado às situações passadas, nas quais estava abrangido o caso dos autos.

E que o Fisco está sujeito às orientações genéricas seguidas sobre a interpretação das normas tributárias provam-no os arts. 59^o, nº 3, al. b), 68^o, nº 5, e 104^o, nº 1, da LGT.

O Fisco reconheceu esta realidade, pois nem contra-alegou no recurso para o TCA nem no recurso para este STA.

Sustenta a recorrente que o IVA liquidado não respeita a uma efectiva prestação de serviços, mas sim a uma mera operação documental destinada à obtenção de financiamento. E não é pelo facto de algumas facturas pró-forma não terem a menção de que não conferem direito a dedução do IVA nelas contido que os dados do problema se alteram.

Como resulta do direito comunitário, as acções de formação profissional financiadas pelo Fundo Social Europeu e pelo estado Português beneficiavam de subsídios pagos em duas prestações, uma no princípio e outra no final, esta conhecida por pagamento de saldo, após prestação de contas pelo beneficiário.

Mas como esta segunda prestação demorava muito tempo a chegar e as empresas não tinham dinheiro para custear as acções da formação sem essa segunda prestação, foi instituída a prática de emitir facturas pró-forma, destinadas unicamente a instruir o “pedido de saldo” para recebimento da segunda e última prestação.

Estas facturas não correspondiam a uma realidade, mas eram uma mera “habilidade” para se fazer prova de despesas e com essa prova documentar o processo de pedido de saldo ou segunda prestação.

O Fisco bem sabia que era assim e foi por isso que fez o ofício circulado aludido supra. Aí se diz que “o atraso dos pagamentos das acções da formação subsidiadas pelo FSE tem vindo a dificultar aos sujeitos passivos a regularização das suas dívidas de IVA, visto não disporem de fundos que lhes permitam a entrega do imposto”. E diz o nº 3 desse ofício circulado: “por isso, determina-se que, em relação às situações anteriores a esta data (28 de Maio de 1991), o pagamento do IVA devido por acções de formação subsidiadas

pelo Fundo Social Europeu, cujo pagamento se encontra em dívida, seja pelo Estado, seja pela CEE, será exigível apenas na data dos respectivos recebimentos, e, se estes forem parciais, apenas na proporção do montante recebido”.

Deste modo, o Fisco acabou por aceitar que, nestes casos, não deveria liquidar-se IVA e que este entendimento deveria aplicar-se para o passado.

Como resulta deste entendimento da realidade económica do facto tributário, a obrigação tributária de IVA apenas nascia quando os formadores receberem a segunda prestação.

Mas, para os formadores receberem a segunda prestação, tinham de fazer prova de factos que ainda não tinham ocorrido. Para fazerem essa prova recorreram ao expediente de emitirem facturas pró-forma, que não são verdadeiras facturas por não dizerem respeito a efectivas prestações de serviços nem a qualquer pagamento anterior ao momento da realização de operações tributárias.

Ora, não resulta da matéria de facto dada como provada — que tem de se respeitar nesta sede — que a recorrente tenha recebido o dinheiro do IVA mencionado nas facturas. Também não resulta dessa matéria de facto que essas facturas pró-forma respeitem a uma efectiva prestação de serviços. Pelo contrário, resulta do procedimento geralmente seguido pelo Fisco que essas facturas foram apenas um meio de prova destinado à obtenção dos financiamentos comunitários. Como resulta do ofício-circular, os formadores não tinham dinheiro para pagar as acções de formação, pelo que não tinham dinheiro para pagar o IVA dessas acções. Precisavam do dinheiro e só depois podiam pagar o IVA.

A DGCI compreendeu esta realidade e deixou de liquidar IVA antes de chegar o financiamento. É esta a doutrina administrativa e foi por isso que a Fazenda Pública, neste processo, desinteressou-se pela defesa de qualquer pretensão interesse fiscal.

E esta realidade não pode ser alterada pela emissão de meras formalidades, que a lei nem prevê, como seja a menção nas facturas pró-forma de “IVA não dedutível”. A falta de uma declaração formal não pode sujeitar a imposto uma operação que materialmente não está a ele sujeita.

Nos termos do artº 1º, nº 1, al. a), do CIVA, estão sujeitas a imposto sobre o valor acrescentado as prestações de serviços efectuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal.

Como não vem dado como provado que essa prestação de serviços tivesse sido efectuada, não pode haver liquidação de IVA, pois não existe facto tributário. Os impostos não têm a natureza de sanções, pelo que não é pela omissão de uma mera formalidade, que nem é imposta por lei, que a recorrente pode ser “sancionada” com a liquidação de IVA.

Como bem se diz no acórdão recorrido, as facturas pró-forma não dizem respeito a efectivas prestações de serviços.

O princípio da igualdade tributária implica que todos os contribuintes que estejam abrangidos pelas orientações genéricas indicadas no ofício circulado acima referido sejam tratados da mesma forma.

Por estas razões, as decisões das instâncias não podem manter-se. Neste sentido vide ac. STA B-10-86, *Ap. ao DR 22-12-87*.

3 — Decisão:

Nestes termos, acordam os juízes deste STA em conceder provimento ao recurso, em revogar as decisões das instâncias, em julgar

procedente a impugnação judicial e em anular o acto de liquidação impugnado, condenando-se a Fazenda ao pagamento de juros indemnizatórios.

Sem custas.

— Lisboa, 26 de Junho de 2002. — José Joaquim Almeida Lopes (relator) — António Pimpão — Mendes Pimentel.

Acórdão de 26 de Junho de 2002.

Assunto:

Recurso jurisdicional. A CPPT. Alegações. Prazo.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — *O artº 12º da Lei 15/2001, de 5/6, revogou o artº 4º do D.L. 433/99, de 26/10, e, por isso, o C.P.P.T. passou aplicar-se aos processos pendentes.*

2 — *As alegações do recurso jurisdicional, a luz do C.P.P.T., não podem ser apresentadas no tribunal ad quem, devendo sê-lo no tribunal recorrido.*

Recurso n.º 25/02, em que são recorrente OVARCONSTRÓI — Construções e Empreendimentos Amorim L.^{da} e recorrida a Câmara Municipal de Santa Maria da Feira e de que foi Relator o Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. João Plácido Fonseca Limão.

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

OVAR CONSTRÓI — CONSTRUÇÕES E EMPREENDIMENTOS AMORIM, L.^{DA}, reclama para a conferência do despacho de fls. 153 e seguintes que lhe julgou deserto, por falta de alegações, o recurso que havia interposto da sentença do T. T. de 1ª. Instância de Aveiro.

O referido despacho considerou já aplicável o disposto no artº 12º da Lei 15/2001, de 5/6, e, porque as alegações não foram apresentadas no prazo a que alude o artº 282º, nº 3, do C.P.P.T., julgou deserto o recurso.

A reclamante entende, em síntese, não ser aplicável aquele artº 12º nem o artº 282º, nº 3, do C.P.P.T., mas sim o artº 4º do D.L. 433/99, que exclui a aplicação do C.P.P.T. aos processos pendentes, como é o caso, devendo aplicar-se o C.P.T.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

Vê-se dos autos o seguinte:

O presente processo iniciou-se em 2.7.1998 e trata-se de impugnação judicial.

A sentença data de 31.8.01.

O recurso foi admitido em 10.10.2001, sendo o despacho que o admitiu notificado por carta registada expedida em 12.10.01.

Não foram apresentadas alegações.

Ora, em Jan.00 entrou em vigor o C.P.P.T., aprovado pelo D.L. 433/99, de 26/10, que, no seu artº 4º, excluiu os processos pendentes, como é o caso, da aplicação do C.P.P.T.

Como assim, o artº 12º da Lei 15/2001 revogou o artº 4º do D.L. 433/99.

Na verdade, o artº 12º da Lei 15/2001 é incompatível com o artº 4º do D.L. 433/99, pois que enquanto este excluiu a aplicação do C.P.P.T. aos processos pendentes, aquele, a tais processos, mandou aplicar o C.P.P.T.

Ora, como a revogação da lei resulta, face ao artº 7º, nº 2, do C. Civil, também da incompatibilidade da lei nova com a precedente, forçoso é concluir pela revogação do artº 4º do D.L. 433/99.

Assim sendo, ao presente processo passou a aplicar-se o C.P.P.T. Ora, o artº 282º, nº 3, do C.P.P.T. dispõe que o prazo para alegações é de 15 dias, contados, para o recorrente, da notificação do despacho que admitiu o recurso.

Na falta de alegações, o recurso, por força do nº 4 desta disposição legal, deverá ser julgado deserto.

A expressão "na falta de declaração da intenção de alegar, nos termos do nº 1, constante desta última disposição legal, deve-se a mero lapso.

Tal expressão carece de sentido pois que o nº 1 do artº 282º do C.P.P.T não refere qualquer declaração da intenção de alegar pelo que não é compreensível falar-se da sua falta (v. Jorge Lopes de Sousa, *C.P.P.T. Anot.*, 2ª ed, pág. 1156 e Ac. S.T.A de 12.12.01, rec. 26 532, 30.1.02, rec. 25 414 e 6.2.2, rec. 26 660).

O recurso mostra-se, pois, deserto, por falta de alegações (v., neste sentido o Ac. S.T.A 22.5.02, rec. 26 822) Refira-se, por fim, e a propósito das alegações de reclamante que:

O artº. 49º, nº 3, do C.P.P.T. não foi mantido em vigor pela lei 15.2001 pois que se encontrava revogado (v. arts. 2º e 3º do D.L. 433/99).

O lapso atrás de referido, aliás facilmente, corrigível, não confere o direito à apresentação das alegações neste S.T. A.

O direito de acesso aos tribunais e a garantia de recurso contencioso não foram violados, pois que aquele e esta dependiam da apresentação tempestiva das alegações, o que não aconteceu.

Termos em que se acorda em desatender a reclamação e em manter o despacho reclamado.

Custas pela reclamante, fixando-se a taxa de justiça em 90 euros.

Lisboa, 26 de Junho de 2002. — *João Plácido Fonseca Limão* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Lúcio Barbosa*.

Acórdão de 26 de Junho de 2002.

Assunto:

Questão de facto. Incompetência hierárquica.

Doutrina que dimana da decisão:

Se no recurso interposto de decisão do tribunal tributário de 1ª instância se incluírem questões de facto de que aquele não haja conhecido, é o Supremo Tribunal Administrativo incompetente em razão da hierarquia para conhecer. do recurso, cabendo tal competência ao Tribunal Central Administrativo (2ª Secção).

Recurso n.º 138/02, em que são recorrente Amadeu Ramos Vicente e recorrida a Fazenda Pública e de que foi Relator o Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Vítor Meira.

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

Amadeu Ramos Vicente impugnou judicialmente no Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Castelo Branco a liquidação de IVA que lhe foi efectuada.

Considerando que a procuração junta só outorgava poderes para um específico processo de contra-ordenação, o M.º Juiz mandou notificar a mandatária do impugnante para juntar procuração, com a cominação do artigo 40º, nº 2, do Código de Processo Civil. Findo o prazo concedido e por não estar regularizada a situação considerou o M.º Juiz, nos termos daquele preceito, legal; sem efeito tudo o que fora praticado pela Ex.ª Mandatária.

Não se conformando com o decidido recorreu o impugnante para este Supremo Tribunal Administrativo, formulando as seguintes conclusões:

- a) A 29/8/2001 o impugnante deu entrada da petição de impugnação na Repartição de Finanças da Sertã.
- b) A mesma estava identificada com o nº da Repartição de Finanças, Proc. Contra-Ordenação nº 600033.9/01.
- c) Estando dirigida ao Exmo. Sr. Chefe da Repartição de Finanças da Sertã e Exmo. senhor Juiz de Direito do Tribunal Tributário de Castelo Branco nos termos do art. 103º e do C.P.P.T., respectivamente.
- d) Na petição de impugnação o impugnante protestou juntar procuração em 15 dias a ratificar o processado.
- e) O que fez no dia 3/9/2001 na Repartição de Finanças da Sertã.
- f) Até aquela data o único número de processo conhecido era o de contra-ordenação identificado na petição de impugnação.
- g) Por despacho de fls. . . foi o impugnante notificado para juntar procuração a ratificar o processado.
- h) Em tal despacho não constava que já se encontrava procuração junta e que aquela era insuficiente, nem era inteligível o despacho na parte que refere (com, se por actual instrumento, ratificação do processado).
- i) O que levou o impugnante a juntar aos autos apenas comprovativo da junção da procuração na Repartição de Finanças da Sertã.
- j) A data da procuração é posterior à entrada da petição e refere o único processo identificado que é o de Contra-Ordenação.
- l) Pelo que o acto praticado pela mandatária na Repartição de Finanças da Sertã ratificou todo o processado.
- m) Só não juntou outra procuração, porque o despacho não referia que a já junta era insuficiente, o que levou a mandatária do impugnante a pressupor que nenhuma procuração já tinha chegado aos autos.
- n) Uma vez que a petição é entregue na Repartição de Finanças, e esta Repartição remete para o Tribunal Tributário.

o) Sempre poderia dar-se o caso de o processo já ter sido remetido ao Tribunal Tributário quando deu entrada a procuração.

p) Pelo que o acto praticado pela mandatária do impugnante, o Tribunal a quo deveria dar por ratificado todo o processado.

q) Sendo certo que a petição de impugnação é consequência do processo de contra-ordenação, e mais nenhum acto foi praticado no presente processo que não a impugnação.

Não houve contra-alegações.

Pela Exma. Magistrada do Ministério Público foi emitido parecer no sentido da incompetência em razão da hierarquia deste Supremo Tribunal Administrativo para conhecer do recurso por o mesmo não versar apenas sobre matéria de direito.

Ouvindo o recorrente sobre tal questão prévia, veio requerer a remessa do processo ao Tribunal competente.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

Logra prioridade de apreciação a questão prévia suscitada.

Nos termos dos artigos 167º do Código de Processo Tributário e 32, nº1, alínea b), do ETAF este Supremo Tribunal apenas conhece dos recursos dos tribunais tributários de 1ª instância com exclusivo fundamento em matéria de direito. Conforme este Tribunal tem vindo a decidir em inúmeros acórdãos, na esteira do ensinamento do Prof. Manuel de Andrade de que a competência se afere pelo *quid disputatum* e não pelo *quid decisum*, para a determinação da competência do tribunal não importa saber se a matéria invocada releva ou não para a decisão do recurso por a questão da competência ter de ser previamente resolvida.

Nas alegações da recorrente e respectivas conclusões que acima se transcreveram a recorrente apresenta inúmeros factos tendentes a demonstrar as razões que entende assistirem-lhe demonstrativas da desrazoabilidade do despacho judicial impugnado. Tais factos não constam da decisão recorrida e implicam uma apreciação de facto que este Tribunal não pode fazer, atenta a sua específica competência em matéria de direito em processos como o presente iniciados na 1ª instância. Daí assistir razão ao Ministério Público quanto à incompetência hierárquica do Tribunal.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência em declarar este Supremo Tribunal Administrativo incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso, cabendo tal competência ao Tribunal Central Administrativo para onde os autos deverão ser oportunamente remetidos atento pedido já formulado pela recorrente.

Custas pela recorrente, fixando em 80 euros a taxa de justiça e em 40 % a procuradoria.

Lisboa, 26 de Junho de 2002. — Vítor Meira (relator) — Baeta Queiroz — Benjamin Rodrigues.

Acórdão de 26 de Junho de 2002.

Assunto:

Recurso per saltum. Matéria de facto. Incompetência do S. T. A. Competência do T. C. A.

Doutrina que dimana da decisão:

Questionando-se, nas conclusões do recurso per saltum, matéria de facto, é de concluir pela incompetência, em razão da hierarquia, do S. T. A. e pela competência do T. C. A. para daquele conhecer.

Recurso nº 152/02, em que são recorrente a ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE FARMÁCIAS e recorrente o VEREADOR DO PELOURO DO URB. C. M. DE LISBOA. Relator o Ex.º Juiz Conselheiro Dr. JOÃO PLÁCIDO FONSECA LIMÃO.

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

A Associação Nacional das Farmácias, inconformada com a sentença, do M.º Juiz do T. T. de 1.ª Instância de Lisboa, que lhe julgou improcedente o recurso contencioso que havia interposto, daquela interpôs recurso para este STA, terminando as suas alegações com a formulação de um quadro conclusivo onde, para além do mais, afirma:

o Regulamento do Município de Lisboa constante do Edital nº 269/91 não contém qualquer delimitação negativa da incidência da denominada taxa, ou conexão directa entre o pagamento da mesma e os eventuais serviços prestados pela Autarquia (conclusão 7.ª).

Sendo que tal contrapartida é pressuposto da existência da taxa e não se verifica no caso dos autos (conclusão 8.ª).

O Ex.º Magistrado do M.º P.º, junto deste S. T. A. foi de parecer, a fls. 409 e seguintes, que o recurso não pode ser apreciado por este STA, por não ter exclusivo fundamento matéria de direito pois que, na conclusão 8, vem vertida matéria de facto, sendo certo que a sentença recorrida não dá como provado que não tenham existido contrapartidas por parte da Câmara Municipal de Lisboa relacionadas com a cobrança da quantia impugnada, nomeadamente a nível de infra-estruturas.

Notificadas as partes para, a este propósito se pronunciarem, alegou a recorrente, vindo a convergir com o entendimento do M.º P.º, enquanto a recorrida Câmara Municipal de Lisboa opinou pela competência deste S. T. A. para o conhecimento do recurso.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

Como é sabido e decorre dos arts. 676º, 684º e 690º do C. P. Civil, o âmbito dos recursos é delimitado pelas conclusões da respectiva alegação, traduzindo-se estas em proposição sintéticas condensadoras dos fundamentos daqueles.

Confrontadas as conclusões atrás referidas com a sentença recorrida, desde logo resulta que esta, no probatório, não considerou provada a existência de qualquer contrapartida resultante do pagamento da taxa pela realização de infra-estruturas, muito embora e teorizando sobre tal tributo tenha afirmado, em síntese, que se trata de uma “receita Municipal que traduz na contra-prestação, exigida aos operadores de cuja iniciativa particular resulte a ampliação ou transformação da malha ou tecido urbano do município, pelas despesas de adaptação das infra-estruturas preexistentes, tornadas necessárias (ou convenientes, segundo a perspectiva da entidade competente: o município) em consequência da operação”.

Assim, quando a recorrente afirma que não obteve qualquer contrapartida mais não faz do que censurar o probatório fixado por não

ter atentido a essa realidade; todavia, se se entender que a peça recorrida, fora do probatório, estabeleceu tal contrapartida, nos termos expostos, então forçoso é concluir que controverte a matéria de facto fixada.

De todo o exposto, resulta que existe controvérsia factual a dirimir e, por isso, o recurso não tem por exclusivo fundamento matéria de direito.

O que, face ao disposto nos arts. 21º, nº 4, 32º, nº 1, al. b), 39º e 41º, nº 1, do E. T. A. F. e 167º do C. P. T. e 280º do C. P. P. T., determina a incompetência deste S. T. A. para o conhecimento do recurso e a competência do Tribunal Central Administrativo, para o efeito.

Termos em que se acorda em declarar este STA incompetente, em razão da hierarquia, para o conhecimento do recurso e competente, para tanto, o T. C. A. pela Secção de Contencioso Tributário.

Custas pela recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 90 euros e a procuradoria em 50%.

Lisboa, 26 de Junho de 2002. — *João Plácido Fonseca Limão* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Lúcio Barbosa*.

Acórdão de 26 de Junho de 2002.

Assunto:

Director-geral. Competência própria, não reservada nem exclusiva.

Doutrina que dimana da decisão:

Na vigência do CPT, em que não vigorava o princípio do duplo grau de decisão, sendo a competência do director-geral própria, não reservada, nem exclusiva, dos respectivos actos não cabia recurso contencioso imediato.

Recurso nº 381/02. Recorrente: Vaz Craveiro, Lda.; Recorrido: Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. António Pimpão.

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

1. Vaz Craveiro, Lda, recorre do acórdão que, no Tribunal Central Administrativo, rejeitou o recurso, por ilegalidade na sua interposição.

Alegou formulando o seguinte quadro conclusivo:

A) O recurso contencioso em causa foi apresentado no Tribunal Tributário de 2ª Instância em 24.07.1996.

B) A nova redacção dada ao artº 91, nº 1, do Código de Processo Tributário, de acordo com o qual "os recursos hierárquicos são dirigidos ao mais elevado superior hierárquico do autor do acto ...", foi dada pelo artº 1º do Decreto-Lei nº 23/97, de 23 de Janeiro.

C) A interposição do recurso hierárquico em causa foi feita por força do disposto no artº 3º do Decreto nº 45095, de 29-06-93, que

aprovou a Organização da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos.

D) No topo da hierarquia encontra-se a categoria de Director-Geral das Contribuições e Impostos.

E) O recurso hierárquico em análise será interposto para o Director Geral das Contribuições e Impostos.

F) Assim, no duto acórdão ora em recurso, rejeitando-o por considerar ilegal a sua interposição, foram violadas, entre *outras* as disposições dos artigos 91º, nº 1, 92º, nº 1, e 100º, nº 2, todos do Código de Processo Tributário e artº 22º do Decreto nº 45095, de 29-06-63, razões pelas quais deve tal acórdão ser revogado, o que se requer.

A entidade recorrida sustenta que deve negar-se provimento ao recurso pois que o recurso hierárquico devia ser dirigido ao Sr. Ministro faz Finanças e só da decisão deste cabia recurso contencioso pelo que o acto recorrido não constituía a última palavra da Administração.

O EMMP entende também que o recurso não merece provimento nos termos da jurisprudência deste STA que identifica.

2. O acórdão recorrido, depois de afirmar que está em causa o despacho de 9.5.96, do Director-Geral das Contribuições e Impostos que indeferiu o recurso hierárquico do despacho de 7.11.95, do Director Distrital de Finanças de Santarém que indeferiu a reclamação graciosa nº 2/95 relativa ao pedido de anulação das liquidações de IVA e juros compensatórios, referente aos períodos dos exercícios de 1989 e 1991, rejeitou o recurso por ilegalidade na sua interposição.

É esta a questão que vem questionada no presente recurso pois que, segundo o acórdão recorrido, só os actos administrativos definitivos e executórios ou, na formulação da CRP, lesivos dos direitos e interesses legalmente protegidos é que são susceptíveis de recurso contencioso, nos termos do n.º 1 do art. 25º da LPTA e n.º 4 do art. 268.º da CRP.

O meio próprio para discutir a legalidade do acto tributário da liquidação do IVA e dos juros compensatórios em causa é a reclamação graciosa ou a impugnação judicial sendo que a reclamação graciosa prevista no art. 95.º e segs. do CPT, hoje, arts. 68 e segs. do CPPT é decidida pelo Director Distrital de Finanças na terminologia do CPT e, desta decisão cabe recurso hierárquico o qual tem natureza facultativa e efeito meramente devolutivo, nos termos dos arts. 100º e 92º do CPT.

Do acto de indeferimento da reclamação graciosa pode o interessado deduzir impugnação judicial nos prazos previstos no art. 123.º do CPT, hoje, 102.º do CPPT ou interpor recurso hierárquico devendo o recurso hierárquico ser dirigido ao mais elevado superior hierárquico do autor do acto recorrido, em conformidade, com o art. 169º, nº 2, do CPA, nº 1, do art. 91.º do CPT a partir de 1.4.97 na redacção do art. 1º do DL 23/97, de 23.1 e, hoje, nº 2 do art. 66.º do CPPT.

Acrescenta que na situação dos presentes autos o mais elevado superior hierárquico do autor do acto recorrido é o Ministro das Finanças ou aquele em que foi delegada a sua competência para apreciar e decidir o recurso hierárquico pelo que só da decisão do Ministro das Finanças ou daquele em que foi delegada a sua competência é que se pode recorrer contenciosamente.

Por isso conclui que o acto recorrido praticado pelo DGCI e a quem foi dirigido o recurso hierárquico, não se mostrando que o tenha sido no uso de poderes delegados pelo Ministro das Finanças,

não é recorrível contenciosamente, por não ser acto verticalmente definitivo, entendido este como aquele que é praticado por um órgão colocado de tal forma na hierarquia que a sua decisão constituiu a última palavra da administração activa (cfr. Prof. Freitas do Amaral, *Direito Administrativo*, III, Lisboa, 1989, 234) pelo que não é contenciosamente recorrível o acto em causa, o que determina a rejeição do presente recurso por ilegalidade na sua interposição.

Parece não ser de aderir à tese da recorrente que sustenta, em síntese, que o mais elevado superior hierárquico do autor do acto seria o Sr. Director-Geral das Contribuições e Impostos pois que este depende hierarquicamente do Sr. Ministro das Finanças.

Acresce que à situação concreta dos presentes autos é aplicável o CPT e não o CPPT.

Por isso não vigorava, ainda, o art.º 47º do CPPT que estabelece que no procedimento tributário vigora o duplo grau de decisão, não podendo a mesma pretensão do contribuinte ser apreciada sucessivamente por mais de dois órgãos integrando a mesma administração tributária.

Com efeito estabelecia o n.º 2 do art.º 11º do Decreto-Lei n. 323/89, de 26/9, referente ao Estatuto do Pessoal Dirigente da Função Pública que "compete ao director-geral superintender em todos os serviços da sua direcção-geral, assegurar a unidade de direcção, submeter a despacho os assuntos que careçam de resolução superior, representar o serviço e exercer as competências constantes do mapa II anexo ao presente diploma, de que faz parte integrante, bem como as que lhe houverem sido delegadas ou subdelegadas".

Acrescentava o art. 12º do mesmo diploma legal que "as competências constantes do mapa II anexo ao presente diploma não prejudicam a existência de competências mais amplas conferidas aos directores-gerais pelas leis orgânicas dos respectivos serviços" e o n. 6 do mapa II, anexo ao referido diploma, definia, como competência própria do Director-Geral "praticar todos os actos que, não envolvendo juízos de oportunidade e conveniência, não possam deixar de ser praticados uma vez verificados os pressupostos de facto que condicionam a respectiva legalidade".

Por isso e acompanhando o Acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Administrativo do Supremo Tribunal Administrativo, de 9/7/97, *Acórdão Doutrinais*, n.º 431, págs. 1330 e segs., e o desta secção de 27-05-98, Rec. 19.513, *Ap. DR.*, p. 1899, entende-se que a competência dos directores gerais é própria mas não exclusiva nem reservada.

Com efeito a competência, cfr. Prof. Freitas do Amaral, *Conceito e Natureza do Recurso Hierárquico*, pode apresentar-se como separada, reservada e exclusiva; a primeira, competência separada, que é a regra no direito português, "no que respeita a actos de subalternos, confere a estes o direito de praticar actos não verticalmente definitivos, por isso sujeitos a recurso hierárquico necessário para abertura da via contenciosa", a segunda, competência reservada, "conduz à prática pelo subalterno de actos verticalmente definitivos, o que torna facultativo o recurso hierárquico" e pela terceira, competência exclusiva, "o subalterno fica habilitado à emissão de acto verticalmente definitivo, mas há como que uma ruptura da hierarquia e daí que não seja admissível recurso hierárquico ainda que facultativo, mas apenas recurso contencioso".

Nesta perspectiva os actos praticados pelo director geral no uso de uma competência própria mas não exclusiva nem reservada, na

vigência do CPT, não são verticalmente definitivos, cabendo dos mesmos recurso hierárquico necessário para abertura da via contenciosa.

Do exposto resulta que é de confirmar o acórdão recorrido que neste sentido se pronunciou.

4. Nos termos expostos nega-se provimento ao presente recurso. Custas pela recorrente fixando-se em 150 euros a taxa de justiça e em 50% a procuradoria.

Lisboa, 26 de Junho de 2002. — *António Pimpão* (relator) — *Mendes Pimentel* — *Vitor Meira*.

Acórdão de 26 de Junho de 2002

Assunto:

IRC. Reinvestimento de lucros retidos na empresa. Dedução do artigo 44º do Código da Contribuição Industrial.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — Não obsta a que a empresa goze do benefício a que se refere o artigo 44º do Código da Contribuição Industrial, na redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 197-C/86, de 18 de Julho, o facto de, antes do exercício em que obteve e reteve lucros, ter registado prejuízos.
- 2 — A expressão "lucros retidos na empresa ou levados a reservas" abarca todos os lucros que não são distribuídos aos sócios, incluindo os levados a "resultados transitados", a reserva legal, ou a reserva livre.

Recurso n.º 383/02. Recorrente: Empresa de Cervejas da Madeira, Lda.; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Conselheiro Dr. Baeta de Queiroz.

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

1.1. A EMPRESA DE CERVEJAS DA MADEIRA, LDA., com sede no Funchal, recorre da decisão do M.º Juiz do Tribunal Administrativo e Tributário do Círculo do Funchal que julgou improcedente a impugnação da liquidação de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC) relativo ao ano de 1989.

Formula as seguintes conclusões (as alíneas são de iniciativa nossa):
 "A) A interpretação da Administração Fiscal (via Centro de Estudos Fiscais) dada ao artigo 44º do CCI, antes das alterações introduzidas pelo Decreto-Lei n.º 197-C/86, delineava expressamente a diferença entre "lucros levados a reservas" e "lucros retidos ou levados a reservas" para com se ela concluir pela impossibilidade de investimento em caso da existência de prejuízos na sociedade (saldo negativo entre reservas e prejuízos acumulados);

B) Com a aplicação do Decreto-Lei n.º 197-C/86, de 18 de Julho, a redacção dada ao citado artigo 44º foi expressamente ampliada

de “lucros levados a reservas” para “lucros retidos na empresa ou levados a reservas”;

C) Com esta alteração o legislador intencionalmente ampliou a expressão do artigo 44º do CCI para ‘lucros retidos ou levados a reservas’, com a intenção expressa de afastar as limitações anteriormente existentes, possibilitando que empresas com prejuízos pudessem investir os lucros retidos em capital fixo.

D) O artigo 44º do CCI — na redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 197-C/86, de 18 de Julho, bem como, na redacção subsequente, dada pelo Decreto-Lei n.º 437/86, de 31 de Dezembro — consigna um importante e expedito incentivo ao autofinanciamento das empresas e, conseqüentemente, ao desenvolvimento do investimento privado no nosso país, fundamental atento o contexto económico do país à altura dos factos;

E) O objectivo intrínseco ao artigo 44º do CCI, mais do evitar que os capitais/recursos fossem distribuídos aos detentores de capital, era o de beneficiar, através de um incentivo fiscal, aqueles que utilizassem os recursos disponíveis na valorização da própria estrutura produtiva, i.e., do capital fixo da sociedade;

F) O autofinanciamento, no sentido *sub judice*, vai muito além de uma simples ‘distribuição de lucros’, na medida em que o fim a dar aos recursos disponíveis é o investimento na própria sociedade (e não um qualquer tipo de investimento, antes um investimento seleccionado/delimitado pelo próprio legislador).

G) O incentivo fiscal em questão visava não só beneficiar as empresas economicamente estáveis, como também (e por maioria de razão) as empresas mais debilitadas — atento os objectivos político-económicos que lhe eram subjacentes —, não existindo quaisquer limitações ao nível da lei comercial quanto à aplicação desse instrumento de política fiscal a todas as sociedades.

H) Acresce que, o benefício fiscal propriamente dito — dedução ao lucro tributável dos montantes reinvestidos só operava no caso de as sociedades em questão virem a ter lucros tributáveis nos três exercícios posteriores ao do investimento.”

1.2. Não há contra-alegações.

1.3. O Ex.^{mo} Procurador-Geral-Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que o recurso merece provimento, pela procedência dos seus fundamentos.

1.4. O processo tem os vistos dos Ex.^{mos} Juízes-Adjuntos.

2. Vem estabelecida a factualidade seguinte:

“1 No exercício de 1985 a impugnante teve o lucro contabilístico de 26.967.282\$00, que ficou na empresa para reserva legal em 1.350.000\$00 e para resultados transitados em 25.617.282\$00.

2 No exercício de 1986 a impugnante teve o lucro contabilístico de 33.645.108\$00, a que foi dado o seguinte destino: para reserva legal 1.700.000\$00, para resultados transitados 5.488.812\$00 e para reservas livres 13.456.296\$00 e para dividendos 13.000.000\$00.

3 Em 1986 reinvestiu os lucros de 1985 no montante de 26.967.282\$00 e em 1987 reinvestiu 20.645.108\$00 retidos.

4 Nos anos anteriores a 1985 os prejuízos foram de 31.106.094\$00.

5 Na liquidação adicional ora impugnada, a Administração Fiscal considerou que, por não existirem lucros disponíveis no montante deduzido, devido aos prejuízos dos anos anteriores, não poderiam aqueles montantes ser deduzidos na totalidade.”

3.1. Sumariando a situação factual:

Nos exercícios anteriores a 1985 a recorrente acumulara prejuízos no montante de 31.106.094\$00.

Em 1985 obteve lucros no valor de 26.967.282\$00, que levou a reserva legal — 1.350.000\$00 — e a resultados transitados — 25.617.282\$00.

No exercício de 1986 teve o benefício de 33.645.108\$00, dos quais distribuiu 13.000.000\$00, afectando 1.700.000\$00 a reserva legal, 5.488.812\$00 a resultados transitados, e 13.456.296\$00 a reserva livre.

No exercício de 1986 reinvestiu 26.967.282\$00, ou seja, o total de lucros havidos no exercício anterior; e no de 1987 reinvestiu, igualmente, o total do lucro apurado no exercício anterior, deduzido dos dividendos que distribuíra — 20.645.108\$00.

Entende a recorrente que, porque em 1985 reteve lucros no montante de 26.967.282\$00, que reinvestiu em 1986, o artigo 44º do Código da Contribuição Industrial lhe permitia, em cada um dos três exercícios posteriores — 1987, 1988 e 1989 —, deduzir à matéria colectável um terço do investimento: 8.989.094\$00. Do mesmo modo, e porque em 1986 reteve lucros no montante de 20.645.108\$00, que reinvestiu em 1987, aquela mesma disposição legal facultava-lhe deduzir à matéria colectável, em cada um dos exercícios seguintes — 1988, 1989 e 1990 — um terço deste investimento, ou seja, 6.881.703\$00.

Não concordou a Administração Fiscal. Segundo ela (cfr. a resposta à impugnação), a totalidade dos lucros achados em 1985 (26.967.282\$00) não podia ser reinvestido, por parte (1.350.000\$00) ter sido, imperativamente, aplicada em reserva legal, e o sobranço (25.617.282\$00) nem sequer bastar para colmatar o prejuízo apurado até então (31.106.094\$00). E, dos lucros auferidos no exercício de 1986, só poderia reinvestir o que levou a reservas livres (13.456.296\$00), pois o demais, ou fora afectado a reserva legal (1.700.000\$00), e não estava disponível, por tal aplicação ser imperiosa, ou era, ainda, necessário para cobrir o prejuízo anterior que não fora compensado pelo resultado de 1985 (5.488.812\$00).

3.2. Dispõe o artigo 44º do Código da Contribuição Industrial, na redacção que ao caso importa — a dada pelo Decreto-Lei n.º 197-C/86, de 18 de Julho —, que “os lucros retidos na empresa ou levados a reservas e que dentro dos três exercícios seguintes ao da formação dos mesmos sejam reinvestidos na própria empresa poderão ser deduzidos aos lucros tributáveis nos três anos imediatos ao da conclusão do investimento”.

Na redacção anterior à introduzida pelo apontado decreto-lei, o artigo aludia a “lucros levados a reservas”, em lugar de “lucros retidos na empresa ou levados a reservas”.

Posteriormente, em 31 de Dezembro, o Decreto-Lei n.º 437/86 alterou, de novo, a redacção do artigo 44º em apreço, porém, sem relevo para o que ora nos interessa.

Segundo notam J. A. R. MARTINS BARREIROS, MANUEL A. COSTA TEIXEIRA e HENRIQUE QUINTINO FERREIRA, a pág. 389 da 3ª edição do seu *CÓDIGO DA CONTRIBUIÇÃO INDUSTRIAL*, “trata-se de um artigo que tem por objectivo aumentar o investimento privado, através de uma política fiscal de incentivos a esse mesmo investimento que se traduz em dedução do lucro tributável da contribuição industrial, se a empresa aplicar reservas tributadas em novos investimentos. Representa um benefício importante em virtude de os investimentos se considerarem custos à medida que se consomem ao longo dos anos, através das reintegrações, algumas vezes influenciadas pela reavaliação dos próprios imobilizados e, além disso, por ser deduzido ao lucro tributável o valor integral do custo dos investimentos.

Corresponde assim, ao mesmo tempo, a um incentivo ao autofinanciamento das empresas, mediante a retenção dos seus próprios

fundos que gozarão do benefício se forem reinvestidos nos prazos previstos no artigo, bem como ao estímulo do reinvestimento dos lucros não distribuídos o que, no conjunto, relewa o papel do imposto como instrumento de política económica”.

3.3. Como se viu, dos resultados positivos que a recorrente apurou nos exercícios de 1985 e 1986, parte foi aplicada na cobertura de prejuízos de exercícios anteriores — resultados transitados.

Quanto a esta parte, pode parecer que, rigorosamente, não se constituíram reservas capazes de financiar investimentos.

Mas não é assim.

Uma vez que os resultados dos exercícios dos anos de 1985 e 1986, na parte em apreço, não foram distribuídos, ficaram na empresa, e fizeram crescer o seu capital próprio. Como sabe, este é constituído pelo excedente do activo sobre o passivo, não se confundindo com o capital social, que corresponde à soma das quotas dos sócios. Só o capital social é invariável, a não ser que ocorra um aumento por incorporação de reservas ou por novas entradas; já o capital próprio varia com os fluxos negativos e positivos resultantes do evoluir dos negócios sociais. Como assim, o capital próprio aumenta de cada vez que a sociedade, mesmo que anteriormente tenha tido prejuízos, obtém lucros que não são levantados pelos sócios. Ou seja, quer as reservas em sentido próprio (lucros capitalizados), quer os lucros que não saem da empresa, mesmo que não levados a reservas, constituem capital, e são susceptíveis de aplicação em investimento — devem, pois, umas e outros, ter-se por reservas.

Quando se diz de parte dos lucros que foram levados a resultados transitados, quer-se apenas significar que foram como tal incluídos na respectiva conta, influenciando pela positiva o seu resultado, antes negativo. Mas não é o facto de eles não serem contabilizados numa conta chamada de reservas que lhes retira o carácter substancial de reserva: lucro não distribuído pelos sócios, que não sai da empresa, que aumenta o seu capital próprio, que pode ser gerido e aplicado em investimento ou em outras despesas. Trata-se, apenas, de lucros cuja aplicação não é feita de imediato. O próprio saldo positivo da conta “resultados transitados” não deixa de ser, substancialmente, uma reserva, pois é constituído por lucros retidos.

Não nos parece, pelo exposto, de aderir ao entendimento segundo o qual não são reservas e não podem financiar o investimento os lucros destinados a reintegrar o capital inicial diminuído pela acumulação de anteriores prejuízos. Menos quando, com o Decreto-Lei nº 197-C/86, a lei deixou de se referir a “lucros levados a reservas” e passou a falar em “lucros retidos na empresa ou levados a reservas”.

3.4. Quanto aos lucros apurados nos mesmos exercícios dos anos de 1985 e 1986 que foram levados a reserva legal e a reserva livre:

As reservas legais não deixam de ser reservas só porque a sua constituição é imposta pela lei. E as reservas, sejam obrigatórias, sejam facultativas, também não perdem o seu carácter de reservas só porque a conta de resultados transitados apresentava resultado negativo, como se viu. Trata-se, em qualquer dos casos, de reservas, e as quantias que como tal foram contabilizadas são lucros retidos na empresa.

É verdade que os lucros que serviram para compensar os prejuízos de exercícios anteriores a 1985 não podiam, por força da lei, ser distribuídos pelos sócios da recorrente.

Mas também este facto, pelas razões que se expandiram, não basta para os descaracterizar como lucros retidos, como verdadeiras reservas.

A proibição de distribuição de lucros pelos sócios das sociedades que apresentem prejuízos transitados visa impedir o desfalque do capital social e/ou a diminuição das reservas obrigatórias abaixo do limite mínimo (cfr. os artigos 32º e 33º do Código das Sociedades Comerciais), já que, de contrário, se afectaria a segurança dos credores. Este risco não se corre desde que os lucros fiquem na empresa, tanto importando, para o efeito, que se apliquem na constituição de reservas, quer fiquem a aguardar um destino — lucros retidos e não levados a reservas.

Em conclusão, não é o facto de os lucros obtidos pela recorrente nos exercícios dos anos de 1985 (todos) e 1986 (parte) não poderem ser distribuídos que faz com que eles deixem de ser lucros retidos na empresa. O mais que poderá dizer-se é que tal retenção não podia ter sido evitada — realidade que, contudo, é indiferente para a decisão a aqui tomar.

3.5. Temos, pois, que tudo quanto, dos lucros dos exercícios dos anos de 1985 e 1986, a recorrente não distribuiu aos sócios — e viu-se que só aplicou em remuneração do capital 13.000.000\$00 em 1986 —, são “lucros retidos na empresa ou levados a reservas”.

Ora, estes lucros, passando, como se mostrou, a fazer parte do capital próprio da empresa, podiam, nos exercícios seguintes, ter várias aplicações. Estavam disponíveis para ser usados, designadamente, em reinvestimento na empresa.

O artigo 44º do Código da Contribuição Industrial, como se viu, incentiva este tipo de aplicação, propiciando um benefício às empresas que façam esta opção — a dedução ao lucro tributável dos lucros retidos.

Vindo provado que a recorrente reinvestiu, em 1986, os lucros de 1985, no montante de 26.967.282\$00, e, em 1987, 20.645.108\$00 dos lucros de 33.645.108\$00 obtidos em 1987, podia deduzir esses lucros retidos e reinvestidos aos lucros tributáveis nos três anos imediatos ao da conclusão do investimento, como fez.

Procedem, deste modo, as conclusões das alegações do recurso.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juizes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo, em, concedendo provimento ao recurso, revogar a decisão recorrida, julgando procedente a impugnação da liquidação de IRC relativa ao exercício do ano de 1989.

Sem custas.

lisboa, 26 de Junho de 2002. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Benjamim Rodrigues* — *Fonseca Limão*.

Acórdão de 26 de Junho de 2002.

Assunto:

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

Doutrina que dimana da decisão:

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

Recurso n.º 402/02-30. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrida: Mendes Peixoto, S.A.; Relator: Ex.mo Juiz Conselheiro Dr. Mendes Pimentel.

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

Inconformada com a sentença do TT de 1ª Instância de Viana do Castelo que julgou procedente esta oposição que Mendes Peixoto, Lda. deduziu contra a execução fiscal n.º 2348-99/101963.5 da RF de Viana do Castelo, vem até nós a Fazenda Pública, rematando a atinente alegação de recurso com as seguintes conclusões:

1. A adequada interpretação das normas jurídicas contidas nos n.ºs 1 e 3, al. b), do art. 43º do DL 194/80, de 19.VI, aplicáveis *in casu*, permite, com fundamento de facto, legal, jurídico e de justiça, afirmar a existência de um especial regime tributário de contagem dos prazos de caducidade e de prescrição relativamente aos impostos exequendos (contribuição industrial — Grupo A e imposto complementar — Secção B, relativos aos anos de 1987 e de 1988).

2. O direito do Fisco ao recebimento das importâncias não arrecadadas, correspondentes a incentivos fiscais, previsto aquele no n.º 3, al. b), do art. 43º referido, concedidos estes à oponente e cuja caducidade foi declarada, no caso, nos termos do n.º 4 do mesmo diploma, por despacho de 23.V.1997 do SEAF, por delegação do Ministro das Finanças, impõe, concomitantemente, à oponente uma obrigação de pagamento desses incentivos, obrigação surgida *ex novo*, como consequência legal directa do incumprimento, declarado no despacho, dos objectivos e condições do projecto de investimento, configurando como que uma condição resolutiva.

3. Despacho (definitivo) esse que, declarando a caducidade dos incentivos fiscais, produz efeitos (legais) quanto ao direito do Estado à arrecadação das receitas fiscais, correspondentes a esses incentivos, independentemente do tempo decorrido entre a concessão desses benefícios fiscais e o nascimento das (novas) obrigações decorrentes desses efeitos.

4. Configurando-se essa obrigação (reposição) de benefícios fiscais, indevidos a posteriori, como uma obrigação *ex novo*, o prazo de prescrição dessas obrigações começa a correr desde a data da notificação desse despacho que declarou a caducidade desses benefícios e determinou a simultânea e nova obrigação de pagamento, com respeito pelo prazo de prescrição do art. 48º, n.º 1, da LGT, tendo em conta o disposto no art. 5º, n.º 2, do DL n.º 398/98, de 17.XII, o que significa a não prescrição, no caso, das dívidas exequendas declarada, porém, na sentença, como verificada.

5. A possibilidade e a existência de um regime especial de caducidade e prescrição, no que respeita ao termo a quo de contagem

dos respectivos prazos, decorre da letra do artigo 43º, n.ºs 1, 3, al. b), e 4, do DL 194/80, de 19.VI, e do pensamento legislativo inerente, tendo em conta a unidade sistemática do diploma e as razões e circunstâncias que o motivaram (cf. art. 9º do CC).

6. A possibilidade e a existência de um regime especial de contagem do prazo de caducidade e de prescrição está também prevista nos arts 45º, n.º 1, e 48º, n.º 1, respectivamente, da LGT, que sucederam, respectivamente, aos arts. 33º, n.º 1, e 34º, n.º 2, do CPT, pelo que esse regime especial prevalece sobre o geral neles previsto.

7. Ao decidir, como decidiu, por inadequada interpretação, terá a sentença violado as normas jurídicas constantes dos aplicados arts. 43º, n.ºs 1, 3, al. b), e 4, do DL 194/80, de 19.VI (correspondentes ao art. 58º, n.º 1, al. b), e 4), do DL 132/83, de 18.III, art. 48º, n.º 1, da LGT, por via da aplicação do art. 5º, n.º 2, do DL 398/98, de 17.XII, e art. 286º, n.º 1, al. d), do CPT.

Não houve contra-alegação.

O distinto PGA emitiu parecer no sentido de que o recurso não tem por fundamento exclusivo matéria de direito, pelo que o STA é hierarquicamente incompetente para o seu conhecimento.

Todavia, a não se entender assim, entende S. Ex.^a que o recurso não merece provimento.

Levada, na íntegra, ao conhecimento das partes esta posição do MP, apenas a Rct. se manifestou a respeito, admitindo que o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

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

Logra, efectivamente, prioridade de conhecimento, sendo que a sua eventual procedência prejudicará o de qualquer outra questão - artigos 3º da LPTA, 45º do CPT e 101º e segs. do CPC.

Expostas que se mostram já as conclusões da alegação da recorrente - onde se fixa o âmbito e o objecto do recurso (sem prejuízo, naturalmente, do estatuído no artigo 684º-A do CPC) — importa, agora, consignar a factualidade que a instância considerou provada, sendo que do cotejo de ambas as materialidades brotará a resolução da questão de que, ora, nos ocupamos.

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

a) Contra a oponente foi instaurada, no Serviço de Finanças de Viana do Castelo, a execução fiscal com o n.º 2348-99/101963.5.

b) Tal execução destina-se à cobrança coerciva de dívidas de contribuição industrial — Grupo A dos anos de 1987 e de 1988, nos montantes de 2 885 948\$00 e 505 975\$00, bem como de imposto complementar — Secção B, daqueles mesmos anos, nos valores de 255 595\$00 e 90 889\$00.

c) Tais liquidações foram efectuadas na sequência da acção de inspecção levada a cabo pela AF e cujo relatório consta de fls. 20 a 25.

d) A oponente foi citada em 03.IX.1999.

Exposto o quadro factual disponível, cabe referir que, efectivamente, ele não nos revela que as importâncias não arrecadadas correspondem a incentivos fiscais concedidos à oponente, cuja caducidade foi declarada por despacho de 23.V.97 do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, por delegação do Ministro das Finanças, factos verificados na segunda conclusão.

Destarte, a matéria de facto não se nos apresenta consolidada, situação que reclama a intervenção do Tribunal Central Adminis-

trativo - Secção de Contencioso Tributário, de competência generalizada, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 41º do ETAF.

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

E, como desde há muito este Supremo vem entendendo, para a determinação da competência hierárquica à face do preceituado em tais artigos 32º, n.º 1, al. b), e 280º, n.º 1, o que é relevante é que o recorrente, na alegação de recurso e respectivas conclusões, suscite qualquer questão de facto ou invoque, como suporte da sua pretensão, factos que não foram dados como provados na decisão recorrida.

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

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

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

Temos, pois, que tanto constitui fundamento de facto do recurso a questão sobre a verificação de factos dados como provados, ou não, na decisão recorrida, quanto a afirmação de factos que a fixação probatória omite e cuja atendibilidade ou relevo no julgamento do recurso são indiferentes para efeitos de determinação da competência hierárquica, que, como sublinhado no acórdão desta Secção de 4.V.1994, rec. 17 463, se afere pelo *quid disputatum*, que não pelo *quid decisum*.

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

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

Articuladamente, diz-nos o artigo 280º, n.º 1, do CPPT que “das decisões dos tribunais tributários de 1ª instância cabe recurso ... a interpor ... para o Tribunal Central Administrativo, salvo quando a matéria for exclusivamente de direito, caso em que cabe recurso ... para a Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.”

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

Termos em que, julgando-se procedente a questão prévia em apreço, se acorda declarar esta Secção do STA incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer deste recurso jurisdicional, competência que assiste àqueloutro Tribunal Superior.

Sem custas — artigo 2º da Tabela.

Lisboa, 24 de Junho de 2002. — *Mendes Pimentel* (relator) — *Vitor Meira* — *Baeta de Queiroz*.

Acórdão de 26 de Junho de 2002.

Assunto:

Execução de julgado anulatório. Idoneidade do processo. Âmbito do caso julgado anulatório. Renovação do acto anulado. Imposto automóvel.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *O processo de execução do julgado é o meio próprio para conhecer da legalidade dos actos praticados pela administração em execução da sentença de anulação do acto tributário impugnado, ainda que esses actos se traduzam num reaccertamento do imposto que a administração considera devido, praticado com vista à restituição ao contribuinte apenas de uma parte do imposto que este pagara e cujo acto de liquidação fora anulado na sua totalidade.*
- 2 — *Na execução do julgado anulatório, a administração deve reintegrar totalmente a ordem jurídica violada.*
- 3 — *O caso julgado administrativo de decisão anulatória abrange a estatuição judicial dos efeitos jurídicos (sua extensão e natureza) feita pela sentença e a causa de ilegalidade julgada procedente.*
- 4 — *Respeitando a ilegalidade ao conteúdo jurídico do acto tributário, nunca a administração tributária o poderá renovar sem entrar em ofensa do caso julgado constituído sobre a decisão anulatória.*
- 5 — *Numa hipótese de unicidade da causa de ilegalidade do acto tributário (violação do art.º 95º do Tratado de Roma pelo art.º 1º, n.º 4, do DL. n.º 152/89, de 10/5), nunca*

se poderá configurar uma situação de cindibilidade (do conteúdo) do acto tributário e, por isso, também não poderá haver lugar a uma renovação parcial do acto.

7— *A sentença está sujeita a interpretação, valendo, nesse domínio, as regras comuns à interpretação das leis e das declarações negociais.*

8— *O não pagamento de IA por o tribunal o considerar indevido não pode obstar à matrícula, registo e circulação dos automóveis a que respeite.*

Recurso n.º 502/02-40. Recorrente: Fernando Paulo dos Santos Martins; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Benjamim Rodrigues.

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

A - O relatório:

1. A FAZENDA PÚBLICA, dizendo-se inconformada com a sentença do Tribunal Tributário de 1.ª Instância do Porto (1º Juízo, 2.ª Secção), de 19/12/2001, que, julgando procedente a execução de sentença instaurada por FERNANDO PAULO DOS SANTOS MARTINS e OUTROS, todos identificados nos autos, determinou que a autoridade requerida - a ALFÂNDEGA DO PORTO - procedesse, no prazo de 30 dias, ao pagamento aos requerentes das diferenças entre os montantes de imposto que foi anulado e o que lhe foi pago em execução da decisão de anulação pela autoridade requerida, acrescida dos respectivos juros, nos termos do art.º 24º do CPT, dela recorre directamente para esta formação judicial, pedindo a sua revogação.

2. A recorrente refuta o decidido com base nas razões que sintetizou nas seguintes proposições conclusivas das suas alegações de recurso:

I - A douda sentença recorrida, ao ter desatendido a excepção invocada pela executada por entender que o acto por esta praticado não se configurava como um novo acto de liquidação susceptível de impugnação, fez errada interpretação da lei, violando, nomeadamente, o disposto no n.º 4 do art.º 98º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT). E violou igualmente o disposto no n.º 2 do art.º 110º e no n.º 1 do art.º 199º do CPC.

II - A douda sentença recorrida ao considerar que a recorrente não acatou a disciplina do caso julgado (não reconstituindo a legalidade do acto impugnado e anulado) violou igualmente o art.º 100º da Lei Geral Tributária (LGT).

III - De facto, a Direcção Regional de Contencioso e de Controlo Aduaneiro do Porto, procedeu a uma nova liquidação (liquidação correctiva) fazendo a dedução correcta do IA tendo em conta os novos pressupostos de facto já existentes no momento do acto anulado. Para o efeito, tomou em conta a posição dos peritos, constante dos autos, os quais fixaram caso acaso o montante do imposto (IA) a eduzir (cf. sentença exequenda). E emitindo o correspondente título de anulação (reembolso) a favor dos requerentes do montante que se mostrava a mais liquidado e pago (Cf. ponto 3 dos Fundamentos de Facto da douda sentença recorrida).

IV - Isto é, a autoridade aduaneira, aqui recorrente, procedeu à imediata e plena reconstituição da legalidade do acto objecto do litígio, pois tratou imediatamente de fazer uma nova liquidação ao sujeito

passivo, liquidação essa que passou a respeitar alei, nacional e comunitária, tal como foi entendido pelo tribunal tributário.

V - Na verdade, a sentença exequenda refere e reitera que todos os veículos automóveis (usados ou não) importados teriam de ser tributados em Imposto Automóvel (IA), embora com respeito pelo art.º 95º do Tratado CEE na interpretação feita pelo TJ.

VI - Devendo esclarecer-se que a douda sentença exequenda elege como vício do acto impugnado o critério da dedução do imposto (a pagar a quando da legalização dos veículos automóveis usados importados) limitada a 10%, nos termos do n.º 4 do art.º 1º do DL. n.º 152/89, de 10 de Maio, e não as normas sobre incidência e lançamento do imposto.

VII - Sendo pacífico, face à legislação em vigor, que nenhum veículo pode circular em Portugal sem que seja portador de matrícula nacional, dependendo esta do pagamento do imposto automóvel (cf. Preâmbulo da Portaria n.º 1291/2001, de 16 de Novembro, que aprova o Regulamento de aplicação do método alternativo de Cálculo do Imposto Automóvel aos Veículos Automóveis Usados provenientes da União Europeia).

VIII - Caso contrário, os veículos dos exequentes ficariam legalmente impedidos de circular em Portugal por falta de matrícula (a matrícula atribuída terá de ser cancelada).

IX - Pelo que se o requerente entendia que este acto não dava cumprimento ao julgado anulatório deveria impugná-lo nos termos dos arts. 112º e seguintes do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).

X - A eficácia do caso julgado não só cobre a parte decisória, a decisão final, como também os motivos objectivos dela, desde que estes se apresentem como antecedentes lógicos necessários e indispensáveis à prolação da decisão final.

XI - A douda sentença recorrida ao ter decidido dar provimento ao incidente da execução da sentença no pressuposto de que a eficácia do caso julgado não se estende aos motivos da decisão (e a resposta a esta questão foi determinante para a procedência do incidente da execução) fez errada interpretação e aplicação da lei, nomeadamente ao disposto no art.º 659º do CPC.

XII - Normas violadas: n.º 4 do art.º 98º e arts. 112º e segs. do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), n.º 2 do art.º 100º, n.º 1, dos arts. 199º e 659º do CPC e art.º 100º da Lei Geral Tributária (LGT).

3. Os recorridos contra-alegaram, sustentando a manutenção do julgado e defendendo, com tal sentido, que o processo de execução da sentença é o meio adequado para atacar o não cumprimento parcial do julgado anulatório, ainda que a administração haja no cumprimento do julgado praticado quaisquer actos que possam ser tidos por actos de liquidação novos, e que a administração, ao proceder à liquidação do imposto (residual) que tem por devido, está a violar o caso julgado, pois a sentença exequenda anulou as liquidações impugnadas e ordenou a restituição dos montantes pagos, acrescidos de juros nos termos do art.º 24º do CPT.

4. O Ex.^{mo} Procurador-Geral-Adjunto emitiu parecer no sentido de ser negado provimento ao recurso, por adesão aos fundamentos da decisão recorrida.

Com os vistos dos Srs. Juizes-Adjuntos, cumpre decidir.

B - A fundamentação:

5. As questões decididas.

São duas: uma é a de saber se o processo de execução do julgado anulatório é o meio processual adequado para atacar o acto pelo

qual a administração, entendendo ser o mesmo devido à face das normas de tributação, toma a posição de não restituir certo montante do imposto automóvel que havia sido pago e cuja liquidação fora anulada na sua totalidade, entregando apenas a diferença e os juros indemnizatórios respectivos; a outra é a de saber se o caso julgado constituído sobre a decisão anulatória exequenda permite o apuramento e a não entrega de uma certa parte do imposto cuja liquidação fora anulada na totalidade a pretexto da mesma corresponder à parte não abrangida pela depreciação efectiva dos veículos usados.

6. O quadro de facto

A decisão recorrida deu como provada a seguinte facticidade:

a) Por sentença proferida em 08/06/99 pelo ex-Tribunal Fiscal Aduanheiro do Porto foi julgada procedente a impugnação judicial deduzida pelos ora recorridos e declaradas nulas as liquidações impugnadas, com a restituição aos impugnantes dos montantes pagos, acrescidos de juros, nos termos do art.º 24º do CPT;

b) Esta sentença transitou em julgado;

c) Na sequência do ali decidido, a Direcção das Alfândegas do Porto restituiu aos impugnantes Fernando Paulo dos Santos Martins e outros, aqui recorridos, o quantitativo total de 20 024 888\$00, relativo ao Imposto Automóvel (IA), a IVA e a juros indemnizatórios.

d) Essa quantia abrange o montante do IA (e IVA incidente) liquidado e cobrado a mais e não o montante total liquidado a título de IA;

e) A recorrente procedeu à dedução tendo em conta a depreciação efectiva dos veículos automóveis derivada dos anos de uso;

f) Este incidente de execução de sentença deu entrada neste Tribunal m 16/06/2000.

7. Do mérito do recurso:

7.1. Da primeira questão - da idoneidade do processo de execução do julgado:

A sentença recorrida desatendeu a excepção da inidoneidade do meio processual, alegada pela recorrente, por entender, por um lado, que o meio usado é «idóneo e próprio para promover o controlo jurisdicional dos actos identificados na petição inicial ou para sindicarem contenciosamente o vício do acto» que a administração praticara, sob invocação de estar a cumprir, ainda, a injunção do julgado anulatório e, por outro, porque já não está em causa um acto de liquidação para cuja sindicância judicial o meio próprio é o processo de impugnação judicial, pois a fase da liquidação já está ultrapassada, mas um acto praticado em sede do cumprimento pela mesma administração da sentença exequenda. A conclusão tirada pela sentença, quanto a tal questão, merece o apoio deste Supremo Tribunal. A decisão judicial exequenda, a que alude a al. a) do probatório, foi proferida num contencioso de anulação e não num contencioso de plena jurisdição. Tal equivale a dizer-se que o tribunal não se substituiu à administração, fixando desde logo o conteúdo das prestações a satisfazer pela administração. Uma tal posição seria susceptível de se chocar com o princípio da separação dos poderes (jurisdicional/executivo). Mas o que é também certo é que a administração deve obediência à decisão judicial, por esta, nos termos constitucionais, «ser obrigatória (ex natura constitucional e não por via de qualquer outro poder exterior aos tribunais) para todas as entidades públicas e privadas e prevalecer sobre as de quaisquer outras autoridades» (art.º 205º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa). Assim

sendo, a administração está obrigada a executar o julgado anulatório em tudo aquilo que está para além do efeito jurígeno próprio da decisão anulatória da abolição na Ordem Jurídica dos efeitos jurídicos nela inscritos pelo acto anulado. Como lembra Freitas do Amaral ⁽¹⁾, essa execução acaba por se desenvolver, na grande maioria dos casos, através da prática de um ou mais actos administrativos, acompanhada ou não da realização de operações materiais executivas ou seja, na prática de uma ou mais prestações de facere a efectuar pelo obrigado (a administração).

Diz a Lei Geral Tributária (art.º 100º) que administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamação, impugnação judicial ou recurso a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstrução da legalidade do acto ou situação objecto do litígio, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, se for caso disso, a partir do termo do prazo da execução da decisão”. O preceito, que representa um simples postulado daquele princípio constitucional, mais não faz do que reproduzir a doutrina ou a normatividade jurídica que já emergia do disposto nos arts. 5º e segs. do DL. n.º 256-A/77, de 17/6, mormente dos seus arts. 6º e 9º, e que foi posteriormente reafirmada nos arts. 95º e 96º da LPTA (DL. n.º 267/85, de 16/7) e 145º do Código de Processo Tributário.

De acordo com tal preceito, a administração tributária está obrigada a efectuar a reintegração efectiva da ordem jurídica violada, suprimindo todos os efeitos que nela persistam decorrentes do acto julgado ilegal, ainda que apenas de forma consequencial. Todavia, a dimensão da ordem jurídica que o acto anulado violou - e à qual há que referir a reparação - tanto pode respeitar ao conteúdo ou objecto jurídico do acto, como aos seus aspectos simplesmente formais e procedimentais.

Naquele caso, estamos perante uma ilegalidade material ou substancial do acto, perante uma ilegalidade do conteúdo estatutório definido ou constituído pela administração. Neste, estamos perante ilegalidades dos instrumentos de prática do acto. Na linguagem de certos Autores, ilegalidades atinentes ao *negotium* e ilegalidades referidas ao *instrumentum*.

Se a ilegalidade considerada causa da anulação judicial disser respeito a esta dimensão da ordem jurídica, a administração poderá renovar o acto desde que evite o vício determinante da anulação judicial, aqui por mor do respeito devido ao caso julgado, sem embargo da lei poder exigir que essa substituição do acto por outro de conteúdo igual ou potencialmente diferente apenas possa ocorrer dentro de certos condicionalismos, como os prazos de caducidade ou de prescrição. Estamos no domínio dos actos renováveis. Mas já assim não acontecerá quando a causa da anulação seja de natureza material: “se o fundamento da anulação. é justamente a ilegalidade do conteúdo do acto do *negotium* - é impossível renovar o acto anulado, com idêntico objecto ou conteúdo, sem que se volte a reincidir no mesmo vício que provocou a anulação” ⁽²⁾. Só que a renovação não constitui um acto de execução do julgado anulatório, mas, quando puder existir, simples consequência factual dele.

⁽¹⁾ Cfr. *Execução das Sentenças dos Tribunais Administrativos*, 1967, págs. 51.

⁽²⁾ Cfr. Prosper Weii, *Les conséquences de l'anulation d'un acte administratif pour excès de pouvoir*, págs. 38; Mário Aroso de Almeida, *Sobre a Autoridade do Caso Julgado das Sentenças de Anulação dos Actos Administrativos*, 1994, págs. 145.

É dentro desta óptica que importa analisar a legalidade dos actos praticados pela administração tributária em execução do julgado anulatório. Se os actos em causa visam ser actos reintegradores da ordem jurídica violada ou seja, se tendem a dar cumprimento ao julgado, nunca o processo de execução dos julgados administrativos poderá deixar de constituir o processo adequada e próprio de sindicar a sua conformidade com o sentido do julgado anulatório. Numa tal situação, o que está em causa é simplesmente o controlo pelo tribunal sobre a legalidade dos actos que são tidos pela administração como necessários e próprios para se poder efectuar aquela *restitutio in integrum* que a decisão judicial demanda. Os actos em causa são, pese embora outras suas eventuais características ou qualificações doutrinárias e jurídicas, actos executivos, actos praticados num procedimento administrativo de execução do julgado e a sede própria para saber se eles respeitam o sentido do julgado é precisamente o processo de execução do julgado. A ser assim, não pode este processo deixar de ser tido como sendo o meio processual adequado para sindicar a legalidade do acto de apuramento de imposto praticado pela administração tributária, dentro da sua visão do que seria o âmbito do caso julgado da sentença anulatória exequenda e do seu critério de tributação em IA dos veículos pelo valor não abrangido pela sua depreciação efectiva derivada dos anos de uso, e tudo isso na perspectiva de obstar à restituição integral dos impostos pagos e da restituição aos ora recorridos, relativamente ao valor por estes pago, apenas da parte restante. Mesmo que se o apelido de “acto de liquidação”, - o que, em boa verdade, não é -, o que é certo é que estamos, não perante um acto autónomo ou independente do processo de execução, de um acto de aplicação autónoma da lei tributária aos factos relevantes, mas de acto praticado nele, a título de ser bem ou mal adiante se verá um dos actos exigidos pela reintegração da ordem jurídica violada. E a falta de tal autonomia revela-se, desde logo, pela circunstância da administração não o praticar na sequência do procedimento administrativo dentro do qual foi proferido o acto anulado, enquadramento este que postularia também o seguimento dos trâmites legais respectivos posteriores, como a notificação com a nota do direito ao recurso, a concessão de um novo prazo para pagamento, bem como, ainda, pelo facto da administração pretender obstar, através da sua prática, à restituição integral dos impostos anulados e pagos. A tese da Fazenda levaria ao absurdo de, conquanto a questão a decidir fosse apenas a de saber se os actos praticados cumpririam a funcionalidade jurídica de dar execução ao julgado anulatório, se remeter novamente o contribuinte para um novo processo impugnatório (de tipo declarativo), sem que se demonstrasse não possibilitar o processo de execução uma indagação pertinente da matéria, ao arripio do princípio afirmado no art.º 10º do DL n.º 256-A/77, que o art.º 102º da LGT abrange na sua previsão remissiva, segundo o qual a remissão das parte para outro processo apenas deve acontecer se a matéria for de complexa indagação (única hipótese, das aí previstas, possível no contencioso tributário). Improcede, pois, a alegação da recorrente da inidoneidade do meio processual para conhecer da legalidade do acto de apuramento do imposto por ela praticado ao abrigo de um outro critério legal.

7.2. Do âmbito do caso julgado anulatório.

Diz o art.º 673º do CPC, aplicável ao contencioso tributário por mor do disposto no art.º 2º, al. f), do CPT que era o diploma adjectivo

que vigorava no momento da prolação da sentença anulatória exequenda, que «a sentença constitui caso julgado nos precisos limites e termos em que julga». Pode afirmar-se existir completa unanimidade da doutrina e da jurisprudência no sentido de estar abrangida pela autoridade do caso julgado a concreta estatuição dos efeitos jurídicos que foi feita pela sentença, aí incluída, a *sua extensão e a sua natureza jurídicas* ou o que se costuma designar por decisão. A controvérsia apenas se suscita quanto à questão de saber se a autoridade do caso julgado deve ir além dessa estatuição e abranger também as questões preliminares que constituem antecedente lógico necessário e indispensável à emissão da estatuição judicial⁽³⁾. A questão tem, no domínio do contencioso administrativo de mera anulação, como é aquele em que foi proferida a sentença exequenda⁽⁴⁾, ainda outras virtualidades por a estatuição do tribunal se consubstanciar, aqui, numa decisão de anulação do acto impugnado e desta decisão ser efeito necessário do julgamento efectuado quanto à procedência das causas de invalidade conhecidas e de continuar a pertencer à administração, por força do princípio da separação dos poderes, a definição da situação jurídica do interessado decorrente da anulação, de paralelo com a sua competência própria constitutiva inovatória. De qualquer modo, tal como se tem de entender, no domínio do processo civil, “a inconvertibilidade da situação jurídica, tal como surge fixada pelo juiz na sentença” não pode deixar de abranger as causas de pedir com base nas quais foi ditada a estatuição judicial ou seja, no contencioso administrativo, as concretas ilegalidades que forma causa da anulação judicial. Relativamente a esta temática, tem-se por ajustada a síntese efectuada por Mário Aroso de Almeida nos seguintes termos: «a sentença de anulação encerra o *accertamento*, com a autoridade de caso julgado, da inconsistência dos factos ou da ilegitimidade dos argumentos em que se tinha baseado o acto administrativo anulado, em termos que impedem a renovação do acto com base nos mesmos factos ou argumentos, salvo demonstração da efectiva alteração das circunstâncias.

No que diz respeito à renovação do acto com base em factos e argumentos autónomos em relação aos anteriores, ela não depende da sua efectiva novidade: podem tratar-se de factos e argumentos que já poderiam ter estado na base, do acto anteriormente anulado. Mas a renovação só é admissível se se puder concluir que o novo acto é verdadeiramente autónomo em relação ao anterior»⁽⁵⁾.

Para a economia da decisão do recurso, não há que tomar posição quanto àquela querela da extensão do caso julgado àquele tipo de questões preliminares da decisão judicial.

Como é evidente, a determinação do âmbito do caso julgado anulatório concretamente formado sobre a decisão judicial não dispensa a sua interpretação, começando pela identificação dos concretos efeitos jurídicos que foram estatuídos pela sentença, nela incluída a sua extensão, e da causa concreta de ilegalidade do acto que a determinou, interpretação essa a fazer segundo os princípios comuns à interpre-

⁽³⁾ Sobre a temática, vide, entre outros, Manuel Andrade, *Noções Elementares de Processo Civil*, págs. 285; Castro Mendes, *Limites Objectivos do Caso Julgado em Processo Civil*; Miguel Teixeira de Sousa, *Sobre o Problema dos Limites Objectivos do Caso Julgado*, em *Revista Dir. Est Sociais*, págs. 309 e segs.

⁽⁴⁾ Cfr. art.º 6º do ETAF.

⁽⁵⁾ *Op. cit.*, págs. 172.

tação das leis (art.º 9º) e das declarações negociais (art.º 236º, ambos os preceitos do C. Civil) (6), dado a decisão judicial se consubstanciar numa declaração formal do juiz que dita o direito para o caso concreto.

Resulta, pois, do exposto que a autoridade administrativa não fica impedida de renovar o acto. Mas essa renovação não constitui qualquer modo de execução da sentença anulatória. Ela corresponde-se, apenas, a um modo do exercício de competência constitutiva inovatória da administração. A renovação deve traduzir-se sempre num acto autónomo, relativamente ao anulado, sendo prolatada dentro duma reiniciação do anterior procedimento de que resultou o acto anulado. Por outro lado, a renovação não poderá conduzir ao mesmo conteúdo do acto já julgado ilegal por virtude da procedência de certo vício imputado ao acto, sob pena de violação do caso julgado. De anotar, ainda, que a possibilidade da renovação poderá estar afastada por virtude da preclusão de prazos de caducidade ou de prescrição.

No caso dos autos, consta-se, antes de mais, que a administração aduaneira não procedeu a qualquer renovação do acto tributário. Para se poder falar de renovação do acto tributário seria necessário que a administração o tivesse praticado desligada de qualquer propósito de obviar ao inteiro cumprimento do julgado anulatório, de modo completamente independente em relação ao julgado, numa reiniciação do procedimento administrativo anteriormente prosseguido e com aplicação de outro critério jurídico que não o julgado inválido, não podendo entrar em consideração com ele na execução do julgado. Por outro lado, um acto desse tipo teria de ser notificado como se de um primeiro acto definidor da situação tributária se tratasse e como tal sujeito a todas as vias de impugnação administrativa e contenciosa, sendo aferível em relação a ele a tempestividade do exercício do direito de liquidação. Não foi nada disso que se passou: a administração praticou o acto de apuramento do imposto dentro de uma simples perspectiva, embora errada, de cumprimento do julgado anulatório, do seu exacto sentido e extensão.

Ora, examinada a sentença exequenda, a que alude a al. a) do probatório, constante do processo apenso e cujo teor é de conhecimento officioso do tribunal (art.ºs 45º, 46º e 514º do CPC), verifica-se que ela decidiu, concluindo a motivação anteriormente exposta, nestes exactos termos: «*Face à legislação vigente à data da liquidação, dada a análise feita pelo TJC, considera-se que, no caso em análise, o referido DL. n.º 152/98 (quis-se escrever 152/89), de 10.5, ao considerar apenas a redução de 10% do IA, contraria o disposto no art.º 95º do Tratado de Roma, actual art.º 90º do Tratado de Amesterdão, pelo que não pode ser aplicada. Em consequência, julgo provada e procedente a impugnação e, declaro nulas as liquidações impugnadas devendo restituir-se aos impugnantes os montantes pagos, acrescido de juros, nos termos do disposto no art.º 24º do C.P.T.*».

Segundo estes termos verbais, não restam dúvidas de que a sentença: decretou a anulação das liquidações impugnadas; ordenou a restituição dos montantes pagos; o pagamento acrescido de juros sobre esses montantes nos termos do disposto no art.º 24º do CPT e, finalmente, que as liquidações foram anuladas por se considerar que estas estavam feridas de ilegalidade em virtude da lei ao abrigo da qual foram efectuadas - o DL. n.º 152/89, de 10.5 - ofendia o art.º 95º do Tratado

de Roma e, consequentemente, não poderia ser aplicado. A sentença não restringiu o âmbito dos efeitos anulatórios decretados, como seria possível em abstracto, caso se considerasse que a ilegalidade atingia apenas uma parte do conteúdo do acto de liquidação. Não tendo restringido a extensão do efeito anulatório e dizendo que declarava nulas as liquidações impugnadas, a sentença só pode ser lida enquanto determinando a anulação de todo o concreto conteúdo das liquidações impugnadas. Vão nesse sentido quer os elementos verbais, quer o elemento racional ou teleológico. E fala-se deste porquanto, sendo o acto de liquidação em abstracto passível de ser cindido, nem sempre existiria essa possibilidade. Será o caso, como o do presente, em que a ilegalidade que se considerou existir atinge todo o conteúdo do acto. Ao concluir que o critério de tributação dos veículos usados importados legalmente estabelecido no DL. n.º 152/89, segundo o qual o imposto devido seria o equivalente ao aplicável aos veículos novos deduzido apenas da percentagem de 10%, era ofensivo do referido preceito do Tratado de Roma, nunca o juiz poderia restringir a anulação a parte do conteúdo ablatório do acto de liquidação. O vício existente atingia a totalidade da estatuição ablatória administrativa. E o mesmo se diga, correspondentemente, da restituição dos montantes pagos e dos juros devidos por se tratarem de injunções legais que estão numa relação de necessidade lógica com o âmbito da anulação decretada.

Assim sendo, a correcta execução da sentença não poderia deixar de passar pela restituição de tudo o que os impugnantes haviam pago e do cômputo dos juros em relação a esses montantes. Foi exactamente isso que se decretou e era isso que a administração teria de fazer. A entender poder o acto de liquidação ser renovado, isso só poderia ser feito fora do âmbito da execução do julgado, não podendo a administração, a seu belo entendimento, encargar o acto declarado totalmente nulo como sendo concretamente divisível e em face de uma tal ideia, não avalizada e consentida pela decisão judicial, permitir-se restituir apenas a parte que ela, de forma inovatória em relação à decisão judicial, considerou ser-lhe devida. O abatimento feito pela administração é, pois, ilegal.

Acrescente-se, de resto, que perante uma tal concreta causa de anulação das liquidações, nem sequer existia a possibilidade da administração renovar o acto sem ofensa do caso julgado. Na verdade, o *accertamento* feito pela sentença, com a autoridade do caso julgado, da ilegitimidade do fundamento normativo em que os actos anulados se basearam, atingindo todo o critério normativo aplicável ao abrigo do qual os actos podiam ser praticados, não deixou campo a que eles pudessem ser repetidos sem que o seu conteúdo permanecesse ilegal. O único critério de tributação de que a administração poderia lançar mão era o constante do DL. n.º 152/89: julgado ilegal esse critério não poderia a administração lançar mão de outro, a pretexto do mesmo se revelar adequado à jurisprudência do TJCE. Não constando de lei tributária existente à data dos factos tributários um critério de tributação segundo a depreciação efectivamente sofrida pelos veículos derivada dos anos de uso, não poderia a administração tributária lançar mão dele sem entrar em colisão com o princípio da legalidade tributária constante, então, do art.º 106º, n.º 3, da CRP. Tão-pouco se vê - e isso independentemente de sempre se poder cogitar a sua constitucionalidade à face do princípio da não retroactividade das leis fiscais na dimensão que ora consta, após a revisão de 1997, do

(6) Cfr., entre outros, o acórdão do STJ, de 28/06/1994, in *Colectânea de Jurisprudência* (Acs. do STJ), 1994, tomo II, págs. 15.

art.º 103.º n.º 3, da CRP - que esse critério tenha sido mandado aplicar retroactivamente por qualquer lei posterior e que, por virtude dessa, aplicação houvesse que ser encarada a possibilidade de renovação do acto pela administração em consequência desse *ius superveniens* ou a sua salvaguarda, pelo tribunal, em caso do acto estar ainda pendente de decisão, aqui por mor do princípio estatuído no art.º 663º do CPC, segundo o qual o tribunal deve decidir a causa em função do quadro de facto e de direito existente á data da decisão (7). A administração; na atitude que tomou, vestiu uma veste de legislador e isso não lhe está constitucionalmente permitido.

De resto, no domínio dos impostos, - dir-se-á em *obiter dictum* -, nem hoje se poderá sequer prefigurar a aplicação de um *ius superveniens* relativo a matéria de incidência - que é o vector do princípio da legalidade que poderia estar aqui em causa -, e, consequentemente, a possibilidade de renovação administrativa do acto ou a sua salvaguarda pelo tribunal, quando pendente de decisão judicial, por a retroactividade estar, nesse âmbito, constitucionalmente proibida após a revisão de 1997 (art.º 103º, n.º 3, da CRP).

Bem andou, pois, a sentença, ao considerar que a administração não cumpriu o julgado e ao determinar que a autoridade requerida procedesse, no prazo de 30 dias, ao pagamento aos requerentes das diferenças respectivas, em relação aos montantes pagos e anulados, acrescidos de juros nos termos do art.º 24º do CPT.

Argumenta, ainda, a recorrente que nenhum veículo pode circular em Portugal sem que seja portador de matrícula nacional e que, dependendo esta do pagamento do imposto automóvel, os veículos dos ora recorridos ficarão impedidos de circularem, devendo a matrícula ser-lhes cancelada. E chama em abono da sua tese a Portaria n.º 1291/2001, de 16/11, a qual aprovou o regulamento de Aplicação do Método Alternativo de Cálculo do Imposto Automóvel aos Veículos Automóveis Usados Provenientes da União Europeia. O argumento não procede. Já o art.º 3º, n.º 2, do referido DL. n.º 152/89, que era a disposição aplicável ao caso dos autos, por ser a vigente ao tempo dos factos tributários, assumia essa regra de boa cautela ou de eficiência e praticabilidade para a cobrança do imposto. Segundo ele “qualquer veículo automóvel sujeito ao IA só pode ser matriculado e registado quando se mostrem solvidos ou garantidos os inerentes compromissos perante o Estado, nos termos do Decreto-Lei n.º 289/88, de 24 de Agosto”. Mas é claro que o impedimento da matrícula e do registo só estão previstos como princípio de cautela para a cobrança dos compromissos, nomeadamente fiscais, para com o Estado. Não havendo, perante a lei do Estado, embora por força da aplicação do direito comunitário a que o mesmo está vinculado, compromissos a pagar ou a garantir, cessa a razão de ser da imposição. E sendo assim, *cessante ratione legis cessat eius dispositio*. Seria um absurdo, além de atentatório do princípio do Estado de Direito na sua acepção estruturante de sujeição ao direito, que o Estado inviabilizasse a matrícula, registo e circulação dos veículos sobre cuja importação reclamara o pagamento de imposto automóvel, mas cuja pretensão fora

(7) Sobre a possibilidade de renovação do acto administrativo em consequência de lei superveniente ou de atendimento, pelo tribunal, a esta lei em vez da vigente no momento da prática do acto para conhecer da legalidade do acto pendente de decisão judicial, cfr. Mário Aroso de Almeida, *Sobre a Autoridade do Caso Julgado das Sentenças de Anulação dos Actos Administrativos*, 1994, págs. 145 e *Anulação de Actos Administrativos e Relações Jurídicas Emergentes*, 2002, págs. 557 e segs., mormente, págs. 896 e segs.

considerada ilegal. Quanto à Portaria que cita, nunca ela poderá ser aplicável ao caso dos autos. Primeiro, porque nunca poderá ter a aptidão de se assumir como uma norma conformadora da incidência do imposto de efeitos retroactivos, por atentar contra os princípios da legalidade e da não retroactividade das leis fiscais, ora constantes do art.º 103º, n.ºs 2 e 3, da CRP. Depois, porque ela visa regulamentar, leis posteriores ao DL n.º 152/89 sob cuja égide aconteceram os factos tributários.

C - A decisão:

8 - Destarte, atento tudo o exposto, acordam os juizes deste tribunal em negar provimento ao recurso, confirmando-se a douda sentença recorrida.

Sem custas por delas estar isenta a recorrente.

Lisboa, 26 de Junho de 2002. — *Benjamim Rodrigues* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Fonseca Limão*.

Acórdão de 26 de Junho de 2002.

Assunto:

Impugnação judicial. Juros de mora. Liquidação parcialmente anulada. Remanescente.

Doutrina que dimana da decisão:

Anulada parcialmente a liquidação, em execução de sentença, sobre o remanescente incidem juros moratórios, desde o termo do prazo de pagamento voluntário, se este não foi efectuado, nem tiver sido accionado o mecanismo previsto no artº 109º, nº 3, do C.P.T., a que agora corresponde o artº 86º, nº 4, do C.P.P.T.

Recurso n.º 538/02, em que são recorrente a Fazenda Pública, recorrente Maria Helena de Oliveira Brandão e de que foi relator o Ex.ºm Juiz Conselheiro Dr. João Plácido Fonseca Limão.

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

A Fazenda Pública, inconformada com a sentença do M.º Juiz do T.T. de 1ª. Instância do Porto, que julgou procedente a Impugnação deduzida por Maria Helena Dias de Oliveira Brandão, daquela interpôs recurso para este S.T.A, terminando as suas alegações com a formulação do seguinte quadro conclusivo:

“1. A liquidação do Imposto, enquanto acto divisível, tanto por natureza, como por definição legal, é susceptível de uma anulação parcial (Ac. do S.T.A, de 16.05.01, in Rec. 25 532) e artigos 145º do C.P.T.e 100º da L.G.T..

2. Sendo assim, como é, a dívida não anulada mantém-se certa, líquida e exigível.

3. Compete ao sujeito passivo da obrigação tributária o onus, caso não se conforme com uma liquidação que tem por indevida, determinar

o montante devido e efectuar o seu pagamento de harmonia com o artº 109º, nº 3, do C.P.T. para não ser sujeito a juros de mora sobre o remanescente não anulado.

4. A douda decisão recorrida violou ainda o artº 44º, nº 1, do L.G.T. e o artº 802º, do C.P. Civil.

Não foram apresentadas alegações contra-alegações.

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

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

A sentença recorrida regista a seguinte matéria de facto:

Por sentença datada de 10.09.998 proferida em processo de impugnação judicial, relativo a liquidação de imposto sucessório, no montante de 6.513.471\$00, deduzido pela também aqui impugnante, foi determinada a anulação da "...liquidação do imposto sobre sucessões e doações (...) quanto aos montantes considerados relativamente ás verbas n.ºs 11, 12 e 13 da relação de bens".

Em cumprimento de tal sentença, os serviços procederam à anulação da liquidação pelo montante de 4 154 371\$00.

Dado que havia já sido instaurado processo executivo relativo à quantia inicialmente liquidada, foi proferido nesse processo executivo o despacho cuja cópia faz fls. 10 dos autos, cujo teor se dá por integralmente reproduzido.

Nessa seqüência, foi a impugnante notificada nos termos do teor do ofício cuja cópia faz fls. 9 dos autos, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido.

Não concordando com a liquidação de juros moratórios, a impugnante dirigiu ao chefe da repartição o requerimento cuja cópia faz fls. 11 dos autos.

Na seqüência de tal requerimento, procedeu-se à correcção da liquidação dos juros moratórios, considerando-se agora como devidos pelo montante de 1 015 741\$00.

Para melhor esclarecimento transcreve-se o ofício de fls. 9 na parte ora interessa:

"— A liquidação que deu origem à dívida exequenda foi anulada parcialmente, conforme fotocópias que se juntam, sendo o imposto devido de 2 359 100\$00.

-Sobre este valor de 2 359 100\$00 são devidos juros de mora, contados desde a data em que terminou o prazo de cobrança voluntária, que nesta data ascendem a 1 015 741\$00, corrigidos nos termos do nº 2 do artº 44º da Lei Geral Tributária." Do antecedente relato decorre que a primitiva liquidação foi parcialmente anulada por decisão judicial, mantendo-se pelo valor de 2 359 100\$00 e respectivos juros, em resultado de liquidação correctiva.

A questão a decidir é a de saber se sobre aquela quantia de 2 359 100\$00 incidem ou não juros moratórios.

A sentença recorrida, depois de afirmar que são devidos juros a favor da F.P. desde que o contribuinte não efectue o pagamento voluntário do imposto devido no prazo estipulado nas leis tributárias (artº 109º nº 1 do C.P.T.), viria a concluir que, tratando-se no caso dos autos, de uma liquidação rectificada, o prazo de pagamento voluntário sempre seria o do mês imediato à notificação (artº 21º, nº 2, do D.L. 191/99, de 5/6).

E, porque tal notificação não ocorreu, o contribuinte não entrou em mora, não sendo devidos os respectivos juros.

Será assim?

Recorde-se que a primitiva liquidação ascendia a 6 513 471\$00 e que foi anulada pelo montante de 4 154 371\$00, sendo devida a diferença, ou seja, 2 359 100\$00, sendo que os juros moratórios que agora se pretende cobrar incidem sobre esta última quantia.

Acontece, porém, que a quantia de 2 359 100\$00 é devida desde o início e devia ter sido paga, voluntariamente, dentro do prazo estabelecido na lei, conforme dispunha o artº 107º. do C.P.T. (vide artº. 120º do C.S.I.S.S.D.), findo o qual começaram a vencer-se juros de mora, com prescrevia no art 109º nº 1 daquele compêndio normativo.

É o que também resultava do artº 19º, nº 1, do D.L. 275-A/93, de 9/8, e agora resulta do artº 21º, nº 1, do D.L. 191/99, de 5/Junho.

De qualquer forma, não logra aqui apreciação o disposto no nº 2 do artº 21º do D.L. 191/99, de 5/Junho, e também o que se prescrevia no nº 2 do artº 19º do D.L. 275-A/93, de 9/8, porquanto a notificação para pagamento ali previsto só tem lugar quando os respectivos regimes não estabeleçam prazos de vencimento das dívidas, o que, como vimos, não acontece no caso *sub judice*.

De resto e como bem acentua a F.P., os juros de mora relativos à quantia não anulada só não seriam devidos se a impugnante tivesse lançado mão do mecanismo previsto nos artº 109º, nº 3, do C.P.T. e 86º, nº 4, do C.P.P.T.

Como tal não aconteceu, forçoso é concluir serem devidos juros de mora.

Termos em que se acorda em conceder provimento ao recurso, em revogar a sentença recorrida, em julgar improcedente a impugnação e em manter a liquidação impugnada.

Custas pela impugnante, apenas na 1ª. Instância.

Lisboa, 26 de Junho de 2002. — *João Plácido Fonseca Limão* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Lúcio Barbosa*.

Acórdão de 26 de Junho de 2002.

Assunto:

Litigância de má-fé.

Doutrina que dimana da decisão:

Nos termos do artº 456º do CPCivil só ocorre condenação como litigante de má fé se a recorrente foi condenada em multa e indemnização a favor da parte contrária.

Recurso: 579/02. Recorrente: FUTOP-Formação, S.A.; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Juiz Conselheiro Dr. António José Pimpão.

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

1. FUTOP — Formação, S. A., recorre da decisão que, no Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto — 1º Juízo, 2ª Secção, indeferiu

requerimento que na sequência de indeferimento liminar requereu a convalidação da presente acção para reconhecimento de um direito em processo de impugnação.

Alegou formulando as seguintes conclusões:

1. A decisão de condenação da FUTOP em custas de incidente, considerado anómalo, no montante de seis unidades de conta, é ilegal, devendo, por isso, ser anulada com todas as consequências; COM EFEITO,

2. O TJCE declarou, através de vários Acórdãos, a desconformidade entre os emolumentos cobrados em Portugal a propósito do acto em apreço e a Directiva 69/335/CEE;

3. A partir do conhecimento do conteúdo destes Acórdãos, a FUTOP, que sempre confiou na legalidade das Tabelas de Emolumentos elaboradas pelo legislador, teve conhecimento do direito que lhe assistia e que pretendia ver reconhecido;

4. O TJCE tem afirmado a obrigatoriedade da devolução pelos Estados-membros das quantias cobradas em violação do Direito Comunitário e, simultaneamente, tem reconhecido a competência das diferentes ordens jurídicas nacionais para disciplinar o regime processual das acções destinadas a assegurar o reembolso das quantias indevidamente exigidas;

5. A FUTOP entendeu que o emprego da acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo seria a melhor forma de acautelar o direito que lhe assiste em ser reembolsada de uma quantia que lhe foi cobrada em violação do Direito Comunitário;

6. Tal pretensão fundou-se no preceito legal que regulamenta o emprego destas acções e em decisões judiciais anteriores que a FUTOP conhecia e que indicavam expressamente ser este o meio processual adequado;

7. O pedido de convalidação do processo teve como pressuposto a convicção que o direito da FUTOP ainda não caducou pelo decurso de um qualquer prazo;

8. A legitimidade do pedido de convalidação baseia-se no disposto no n.º 3 do art. 97º da Lei Geral Tributária e no n.º 4 do art. 98º do C.P.P.T., bem como, em inúmeras decisões judiciais nesse sentido que a FUTOP conhecia;

9. A decisão recorrida violou, pois, por errada interpretação e aplicação o art. 456º do Código de Processo Civil, infringindo o disposto no n.º 4 do art. 268º da Constituição da República.

10. Termos em que deverá julgar-se procedente o presente recurso e, consequentemente, revogar-se o despacho proferido a fls. 73 e segs., na parte em que condenou a recorrente como litigante de má-fé.

A EMMP entende que o recurso merece provimento, dado que a litigância de má-fé pressupõe negligência grave (artº 456º, n.º 2, do CPC) o que não ocorre face ao conteúdo das decisões judiciais anteriores juntas pela recorrente.

2. A decisão recorrida, constante de fls. 73 e 74 é do seguinte teor:

”Na sequência do indeferimento liminar de fls. 63 e seg., veio a impugnante, a fls. 67, requerer ”...a convalidação da presente acção para o reconhecimento de um direito em processo de impugnação”.

Ora, resulta dos autos que o acto de liquidação impugnado teve lugar em 1998 e que a petição inicial apenas deu entrada na Conservatória do Registo Comercial do Porto, 1ª Secção, em Junho de 2001.

Tal equivale a dizer que o pedido de convalidação ora formulado é manifestamente extemporâneo — cfr. o artº 102º do CPPT-.

Estamos em crer que foi o conhecimento da impossibilidade legal de recurso à via da impugnação judicial, pelo decurso do prazo, que esteve na base da adopção inicial da “acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária”.

É que o prazo para a instauração destas acções é muito mais alargado — 5 anos, artº 165º, nº 1, do CPT — 4 anos — artº 145º, nº 2, do CPPT.

Daí que, no caso, o desconhecimento da lei se confunda com a presença de dolo substancial ou instrumental, ou seja, má-fé processual — artº 456º do CPCivil.

Pelo exposto e sem necessidade de outras considerações indefere-se o requerimento *subjudice*.

Custas do incidente, verdadeiramente anómalo, a cargo da requerente, fixando-se em 6 Ucs a taxa de justiça — artº 13º do RCPT.”

3. Conforme resulta do ponto antecedente na sequência do indeferimento liminar de fls. 63 e seg., veio a impugnante, a fls. 67, requerer a convalidação da presente acção para o reconhecimento de um direito em processo de impugnação.

E este requerimento foi indeferido tendo a decisão agora em apreciação condenado a ora recorrente nas custas do incidente, que qualificou de verdadeiramente anómalo, a cargo da requerente, tendo fixado em 6 Ucs a taxa de justiça, nos termos do artº 13º do RCPT.

E a recorrente não questiona a bondade da decisão enquanto entendeu indeferir a requerida convalidação pois que apenas discute, se bem entendemos o seu pensamento, a decisão “na parte em que condenou a recorrente como litigante de má-fé”.

E é só esta condenação que está em apreciação nos presentes autos, apesar de nas conclusões das alegações se referir à condenação em custas.

Por não questionada, no presente recurso, a existência do indicado incidente anómalo, ao indeferir a requerida convalidação, não poderia a mesma deixar de ser condenada nas custas do incidente a que deu causa.

As custas do incidente foram fixadas em 6 unidades de conta quando o quadro legal permite que as mesmas sejam fixadas ente metade e 10 unidades, nos termos daquele citado artº 13º.

É certo que a recorrente sustenta que foi condenada como litigante de má-fé (cfr. fls. 81 Vº) contudo a condenação como litigante de má-fé traduz-se, nos termos do artº 456º do CPCivil, em condenação em multa e em indemnização à parte contrária o que manifestamente não ocorre na situação concreta dos presentes autos.

Resta, por isso, concluir que não tendo a recorrente sido condenada em tal multa ou indemnização não foi condenada como litigante de má-fé.

Por isso a invocação do mencionado artº 456º do CPCivil, na sentença recorrida, ainda que não com muita pertinência, apenas pretenderia afirmar a ocorrência de um incidente anómalo e daí que tenha condenado a recorrente apenas nas custas e não em multa e indemnização.

Porque a recorrente questiona a sua condenação como litigante de má-fé o que não ocorreu nos presentes autos improcedem as conclusões do presente recurso.

3. Termos em que se acorda em negar provimento ao presente recurso.

Custas a cargo da recorrente fixando-se em 40% a procuradoria e tomando em consideração que o valor da causa é o das custas do indicado incidente ou seja de seis unidades de conta.

Lisboa, 26 de Junho de 2002. — *António Pimpão* (relator) — *Mendes Pimentel* — *Vitor Meira*.

Acórdão de 26 de Junho de 2002.

Assunto:

IMPUGNAÇÃO JUDICIAL DE ACTO TRIBUTÁRIO DE LIQUIDAÇÃO. FALTA DE NOTIFICAÇÃO DA FUNDAMENTAÇÃO.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *A falta de notificação da fundamentação do acto tributário de liquidação não constitui vício formal inválida deste último acto.*
- 2 — *A falta da comunicação da fundamentação do acto, afectando, apenas, a sua eficácia, não serve de fundamento à impugnação judicial da liquidação.*

Recurso n.º 630/02. RECORRENTE: JOÃO PAULO DE ALMEIDA GOMES; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Juiz Cons.º Dr. Beata de Queiroz.

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

1.1. JOÃO PAULO DE ALMEIDA GOMES, residente em Lisboa, recorre da sentença do M.º Juiz da 2.ª Secção do 3.º Juízo do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa que julgou improcedente a impugnação da liquidação de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) relativo ao ano de 1990.

Formula as seguintes conclusões:

1.º A douta sentença recorrida encerra uma flagrante violação do disposto nos artigos 22.º, n.º 4, e 77.º da LGT e artigos 36.º e 37.º do CPPT, por não tirar qualquer consequência da falta de notificação da fundamentação do acto tributário ao ora recorrente.

2.º Como se apenas fosse legalmente imposta a existência pura e simples da fundamentação.

3.º A douta sentença recorrida subverte a disposição do artigo 37.º do C.P.P.T., esvaziando-a de qualquer efeito útil, pois considera que a Administração Fiscal poderá vir ainda a fundamentar o acto tributário.

4.º Ora, esta conclusão não só viola a disposição do artigo 37.º do C.P.P.T., como apropriada Constituição da República Portuguesa, no seu artigo 268.º, n.º 3.

5.º Por pretender que o contribuinte fique eternamente expectante sobre a sua situação fiscal, em contradição com a certeza e segurança jurídica, que constitui uma importante garantia dos contribuintes.

6.º A douta sentença recorrida, na tentativa de considerar extemporânea, por antecipação, a impugnação deduzida pelo ora recorrente, afirma não estar ainda a correr o prazo para a impugnação.

7.º Por não ter ainda a Administração Fiscal respondido ao pedido de fundamentação apresentado pelo recorrente.

8.º Pelo que o meio adequado seria o recurso a um processo de intimação para um comportamento, nos termos do artigo 147.º do C.P.P.T., o que não podemos aceitar e que consideramos não colmatar o vício do acto tributário impugnado”.

1.2. Não há contra-alegações.

1.3. O Ex.^{mo} Procurador-Geral-Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que o recurso não merece provimento, já que o recorrente sustenta que a falta de notificação da fundamentação da liquidação e dá fundamento da sua impugnação judicial, questões a que, desde há muito, a jurisprudência dá resposta contrária.

1.4. O processo tem os vistos dos Ex.^{mos} Juizes-Adjuntos.

2. Vem fixada a factualidade seguinte:

“1. em inspecção realizada à firma SACAVENAUTO conclui-se não ter esta realizado, no ano de 1990, retenções na fonte em sede de IRS, nos termos constantes do relatório junto ao processo administrativo apenso, no montante de 580.800\$00;

2. pelo que lhe foi liquidado imposto nesse montante;

3. contra SACAVENAUTO — Comércio e Reparações de Automóveis Ldª foi instaurada execução fiscal para cobrança, entre outras, da quantia de 580.800\$00, referente a IRS do ano de 1990;

4. o impugnante foi citado para essa execução, na qualidade de responsável subsidiário, em 28FEV2001, nos termos constantes de fls 26 do processo administrativo apenso;

5. em 9MAR2001 o impugnante requereu lhe fosse passada certidão da fundamentação da liquidação daquele imposto;

6. em 11 ABR2001 foi-lhe entregue a certidão constante de fls 21 dos autos, da qual apenas consta o título executivo referente ao mesmo imposto.”

3.1. O ora recorrente arrumou os temas de que tratou na petição inicial da impugnação em quatro capítulos. Os três primeiros dedicou-os ao tema da sua legitimidade, o segundo ao da tempestividade da impugnação, o terceiro aos factos, e o quarto ao vício que apontava ao acto de liquidação: a falta de fundamentação.

No capítulo respeitante aos factos alegou, em súmula, que foi citada no processo de execução fiscal sem que conhecesse a origem da dívida, por isso que requereu “certidão de inteiro teor da fundamentação da liquidação”, a qual, todavia, foi emitida sem que dela constasse tal fundamentação.

No capítulo votado ao vício de falta de fundamentação, curou o impugnante de demonstrar a invalidade da liquidação, “por ausência da fundamentação legalmente exigida, o que constitui vício de forma e acarreta a anulabilidade da mesma”.

Respondeu a isto o Tribunal recorrido distinguindo entre a fundamentação do acto — que julgou existir — e a falta de comunicação à impugnante dessa fundamentação. Para concluir que não ocorre o vício de falta de fundamentação do acto, pelo que julgou improcedente a sua impugnação.

Insurge-se o recorrente por entender que a sentença violou os artigos 22º, nº 4, e 77º da Lei Geral Tributária (LGT) e 36º e 37º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), além do artigo 268º, nº 3, da Constituição, ao entender inócua a falta de notificação da fundamentação do acto, considerando “que a Administração Fiscal poderá vir ainda a fundamentar pacto tributário”.

3.2. Parece que o recorrente não terá interpretado da maneira mais própria a sentença de que recorre.

Nela não se diz que a Administração Fiscal está em tempo para fundamentar o acto tributário levado a cabo em 1994 — antes se disse, expressamente, que tal acto está fundamentado.

Nem nada, na sentença, se diz em contrário da obrigatoriedade da notificação da fundamentação dos actos tributários de liquidação. O que ali se afirma é que, nos casos em que essa notificação não ocorre, nem por isso o acto administrativo passa a ficar ferido de vício de falta de fundamentação — ele que, já antes da notificação incompleta, estava perfeito e fundamentado.

Ora, como afirma o Ex.^{mo} Procurador-Geral-Adjunto junto deste Tribunal, é antiga a jurisprudência em que se insere a decisão recorrida. Conforme este Magistrado, essa jurisprudência é pacífica, ao menos, desde o acórdão de 13 de Abril de 1983 do Pleno desta Secção de Contencioso Tributário, *AD*, 262,1205.

Na verdade, assim é. Ainda recentemente — 5 de Junho de 2001 — este Tribunal teve oportunidade de tratar o tema, no recurso nº 26814, de que foi relator o mesmo do presente.

Aí se escreveu que são coisas diferentes os actos tributários de liquidação e os actos de notificação que levam aqueles ao conhecimento dos interessados.

Estamos em face de uma impugnação judicial de um acto tributário de liquidação, a qual visa a verificação, pelos tribunais, da ilegalidade do acto, e à consequente anulação. O que importa, pois, ao impugnante, é convencer o tribunal de que a liquidação atacada enferma de vício invalidante, ou seja, conducente à sua anulação. Outros vícios, alheios ao acto impugnado, designadamente, os ocorridos posteriormente, aquando da prática de actos seguintes, distintos da liquidação, são irrelevantes, em vista do objectivo alcançável através desta forma processual. Dito de outro modo, a demonstração, por parte do impugnante, de que são incompletas, por não conterem a fundamentação do acto notificado, as notificações que dele lhe foram feitas, é inábil para levar à anulação do acto de liquidação.

O acto de notificação é instrumental do de liquidação, um trâmite do procedimento, e supõe, logicamente, a existência de um acto tributário anterior — o acto de liquidação notificando.

Este pode, é claro, ser legal ou ilegal; todavia, ainda que esteja ferido de ilegalidade, esta não se transmite à respectiva notificação. Ou seja, pode haver notificação perfeita de um acto ilegal. E o inverso é, do mesmo modo, verdadeiro: pode fazer-se em desacordo com a lei a notificação de um acto perfeitamente legal. Também neste caso o vício da notificação não contagia o acto notificando. Nem de outro modo poderia ser, uma vez que, ao ser notificado, o acto já existe, perfeito ou imperfeito, e não se vê como poderia ser um outro acto, dele distinto, e posterior, a feri-lo de ilegalidade, se dela estava imune.

Só a falta de fundamentação dos actos administrativos constitui vício formal que os invalida, face à consagração legal do dever de

fundamentar. Mas um acto administrativo não fundamentado é uma coisa; outra é um acto administrativo cuja fundamentação se não transmite ao interessado aquando da respectiva notificação.

Como se viu, o que agora importa não é a falta de fundamentação do acto (fundamentação essa que a sentença recorrida julgou existir, o que não é contrariado nas conclusões das alegações do recurso), mas a falta de transmissão dessa fundamentação através das notificações que lhe foram feitas.

Porém, essa omissão, se torna a notificação irregular desde logo, por violação dos artigos 22º nº 4 da Lei Geral Tributária (LGT) 36º, nº 2, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), não invalida o acto notificado, cujos vícios se aferem pela sua forma e substância, e não pelas dos actos instrumentais seguintes, como é o caso da notificação. Conduz, apenas, e eventualmente, à ineficácia do — acto não integralmente notificado (cfr. o artigo 36º, nº 1, do CPPT), e abre a porta, à utilização da possibilidade dada pelo artigo 37º do mesmo diploma.

Nem se diga que, deste modo, se violam direitos e garantias constitucionalmente atribuídos aos cidadãos, designadamente, o direito à fundamentação dos actos administrativos, ou o direito ao conhecimento dessa fundamentação. Repete-se: são coisas distintas a fundamentação do acto, que aqui não está em causa, e a sua notificação. A notificação limita-se a assegurar a eficácia do acto, todavia, sem influir na sua validade. E se acto é, porventura, inoponível a um dado interessado, a quem ainda não foi integralmente notificado, ele não fica desprotegido, já porque a inoponibilidade só o pode beneficiar, já porque a lei lhe atribui um modo de aceder ao integral conhecimento do acto, postergando o início do prazo para o atacar, prazo esse que não é despoletado pela notificação incompleta.

Assim vem entendendo este Tribunal desde há recuado tempo: vejam-se, entre muitos, ao longo dos últimos anos, os acórdãos de 13 de Abril de 1983 do Pleno da Secção de Contencioso Tributário (*AD*, 262/1205), 21 de Outubro de 1995, recurso nº 19268, *AD*, 411/333), 19 de Fevereiro de 1997, recurso nº 21001, 10 de Fevereiro de 1999, recurso nº 23093, 15 de Dezembro de 1999, recurso nº 19292, 22 de Abril de 2000, recurso nº 25389, 3 de Maio de 2000, recurso nº 22608, 8 de Março de 2001, recurso nº 25041, 9 de Maio de 2001, recurso nº 25832, 12 de Dezembro de 2001, recurso nº 26529, e 24 de Abril de 2002, recurso nº 26636.

Em súmula, o facto de o acto de liquidação não ter sido integralmente notificado ao impugnante, não constituindo vício próprio do acto impugnado, não pode conduzir à sua anulação, como bem entendeu a sentença. Improcedem, pois, as conclusões das alegações de recurso.

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

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

Lisboa, 26 de Junho de 2002. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Benjamim Rodrigues* — *Fonseca Limão*.

Acórdão de 26 de Junho de 2002.

Assunto:

Recurso, jurisdicional. Matéria de facto. Poderes de cognição do STA nos processos inicialmente julgados pelos tribunais tributários de 1ª instância.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Nos processos inicialmente julgados pelos tribunais tributários de 1ª instância, a Secção de Contencioso Tributário do STA apenas conhece de matéria de direito — artigos 21º, n.º 4, e 32º, n.º 1, al. b), do ETAF e 280º do CPPT.*
- 2 — *O erro na apreciação das provas e na fixação dos factos materiais da causa apenas poderá ser conhecido por tal formação quando haja ofensa de uma disposição expressa da lei que exija certa espécie de prova para a existência de um facto ou que fixe a força de determinado meio de prova — n.º 2 do artigo 722º do CPC, ex vi alínea e) do artigo 2º do CPPT.*

Recurso n.º 745/02-30. Recorrente: CONSTRUÇÕES VIMAR, LDA. Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Mendes Pimentel.

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

CONSTRUÇÕES VIMAR, LDA, com sede na Avenida de S. Miguel - Guarda, sucessora de IMOVAL — Sociedade Imobiliária, Lda, inconformada com o acórdão do TCA de fls. 152-158 que julgou improcedente esta impugnação judicial contra liquidação adicional de IRC relativo ao exercício de 1990, vem até nós, culminando a sua alegação de recurso com as seguintes conclusões:

1. Independentemente de se verificarem os pressupostos legais para a administração fiscal ter podido recorrer à avaliação indirecta da matéria tributável, a verdade é que a mesma foi determinada através do recurso à avaliação directa tanto dos custos como dos proveitos.

2. De facto, e independentemente das irregularidades apontadas à contabilidade e que poderiam fundamentar o recurso a métodos indiciários, a verdade é que, na determinação do lucro tributável levada a efeito, pela AF, tais métodos não foram utilizados, já que o lucro tributável fixado foi quantificado directa e exactamente e em função, exclusivamente, dos proveitos e custos documentados e contabilizados pela impugnante e, no caso da imputação de custos e da valorização de existências, com recurso a critérios fixados e escolhidos pela própria AF como apropriados para a avaliação directa.

3. A AF não alterou nem os proveitos, nem os custos contabilizados, limitando-se a imputá-los aos vários exercícios pelo método de apuramento do lucro tributável em função da percentagem de acabamento das obras.

4. Na imputação a que procedeu de custos que se referiam a várias fracções da mesma obra, ou aos vários lotes do mesmo loteamento - imputação a que sempre teria de se proceder mesmo que a contabilidade estivesse organizada de acordo com aquele método de apu-

ramento, por se tratar de custos comuns — utilizou a AF critérios por ela própria divulgados e adoptados como adequados para a avaliação directa.

5. Como também a valorização das existências a que se procedeu - e a que sempre teria de se proceder também, mesmo que a contabilidade se mostrasse organizada em função das exigências do método da percentagem de acabamento - foi feita de acordo com o critério de percentagem de acabamento imposto pelo artigo 19º, nº 2, al. b), do CIRC e adoptado pela AF.

6. A matéria tributável foi, assim, determinada por avaliação directa e não por avaliação indirecta como pretende a AF e o Tribunal a quo, implicitamente, admitiu (já que, directamente, não resolveu essa mesma questão levantada no recurso a ele dirigido).

7. O acto tributário encontra-se, assim, ferido da mesma ilegalidade endémica de que enferma todo o processo de fixação da matéria tributável desde o momento em que nele se invoca a aplicação de métodos indiciários na sua determinação, ilegalidade que um perito da fiscalização tributária, em informação incluída nos autos, aliás, repetidamente denuncia, acentuando que "como foi possível a quantificação directa e exacta dos elementos indispensáveis à determinação da matéria colectável, não é legítima nem válida a tributação por métodos indiciários, tal como argumenta o contribuinte."

8. Assim, todo o processo de fixação do lucro tributável, desde a decisão do Director de Finanças até à decisão da Comissão de Revisão, está ferido de ilegalidade, por preterição de formalidades essenciais, violação de lei, desvio de poder e incompetência.

9. Acresce que o Director de Finanças sempre seria incompetente para proceder à avaliação directa da matéria tributável, já que a entidade que detém a competência — o Ministro das Finanças - nunca nele a delegou.

Não houve contra-alegação.

O distinto PGA é de parecer se confirme o julgado, negando-se, consequentemente, provimento ao recurso.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

A decisão recorrida assentou nos seguintes factos:

a) A impugnante é uma sociedade que tem por objecto a actividade de construção, compra e venda de propriedades — CAE 831 900;

b) Foi a mesma objecto de um exame à sua escrita relativa ao exercício de 1990, tendo também abrangido os exercícios de 1989 e 1991;

c) Nessa fiscalização, a mesma apresentava a escrita regularmente organizada, processada por meios informáticos, realizada por empresa no exterior;

d) Quanto à valorização das existências, a mesma apresentava um procedimento não uniforme e não apoiado por mapas extra-contabilísticos para valorizar as obras em curso, com ausência de um controlo interno eficaz sobre as mesmas;

e) Quanto a tais obras em curso, a sociedade não adoptava nenhum dos dois critérios previstos no art.º 19º do CIRC (critério da percentagem de acabamento ou o critério de encerramento da obra), não permitindo a sua contabilidade apurar os custos e os proveitos discriminados por obras;

f) E quanto às quatro obras enquadráveis na alínea b) do n.º 1 do artigo 19º do mesmo código, que possuía (obras efectuadas por conta própria e vendidas fraccionadamente), a valorização das existências não obedece ao preceituado nos arts. 19º e 98º do CIRC,

nem se mostra concordante com as normas contabilísticas estabelecidas no POC.

As existências finais declaradas no exercício de 1988 são diferentes das existências iniciais apresentadas no ano seguinte, o mesmo sucedendo em relação aos exercícios de 1989 e de 1990, o que denota o procedimento incorrecto na organização e execução da sua contabilidade e constitui indício de a mesma não reflectir a exacta situação patrimonial e o resultado efectivamente obtido;

g) Nos exercícios em análise, o lucro declarado é reduzido, mesmo nulo, e apura-se que, nos anos em que existe, o mesmo corresponde, apenas, ao valor das rendas recebidas;

h) Com base nos elementos supra, foi decidido apurar a matéria colectável por métodos indiciários e pela inexistência de elementos que permitissem comprovar e quantificar directamente a determinação daquela;

i) Para encontrar o lucro tributável, foi utilizado o método de valorizar as existências finais de cada ano pela fórmula seguinte: Ex. finais - Ex. iniciais + Custos das compras + Custos imputados às diversas obras — Custos das vendas (terrenos + fracções vendidas).

E quanto à imputação dos custos às fracções vendidas e aos terrenos vendidos, foram os custos totais dos loteamentos imputados às respectivas fracções vendidas em função da percentagem de área vendida até ao final de cada exercício;

j) Aplicando tais critérios, foi apurado para o exercício o lucro tributável de 9 916 183\$00, sendo a correcção assim de 9 687 223\$00;

l) De tal lucro tributável foi liquidado adicionalmente o IRC. de 5 254 608\$00, tendo como data limite de pagamento 15.VIII.1994.

Exposto o quadro factual desenhado pelo tribunal a quo, cabe referir que, como bem nota o EMMP, "o recurso assenta, todo, na afirmação de que a matéria colectável foi estabelecida pela Administração Fiscal, não com recurso a métodos indiciários ou indirectos como se estabeleceu no acórdão recorrido, mas, antes, com recurso a métodos de avaliação directa feita perante os elementos da contabilidade.

Ora, essa factualidade (pois que de matéria de facto se trata) não a pode syndicar este STA, por ser, no caso, tribunal de revista." Na verdade, estatui o artigo 21º, n.º 4, do ETAF, "a Secção de Contencioso Tributário (do STA) apenas conhece de matéria de direito nos processos inicialmente julgados pelos tribunais tributários de 1ª instância", estabelecendo, em consonância, o artigo 32º, n.º 1, al. b), do mesmo Estatuto, que "compete à Secção de Contencioso Tributário (do STA) conhecer dos recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários de 1ª instância, com exclusivo fundamento em matéria de direito".

Articuladamente, diz-nos o artigo 280º do CPPT que "das decisões dos tribunais tributários de 1ª instância cabe recurso, ... a interpor ... para o Tribunal Central Administrativo, salvo quando a matéria for exclusivamente de direito, caso em que cabe recurso ... para a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.

E, como se lê no acórdão desta Secção de seis de Fevereiro último, tirado no recurso 26 174 "mesmo que se entenda que tal limitação dos poderes de cognição do Supremo Tribunal Administrativo tem o mesmo alcance que o que a lei processual civil atribui ao Supremo Tribunal de Justiça em recurso de revista, o erro na apreciação das provas e na fixação dos factos materiais da causa apenas poderá ser conhecido pelo Supremo Tribunal Administrativo quando haja ofensa de uma disposição expressa de lei que exija certa espécie de prova para a existência de um facto ou que fixe a força de determinado meio de prova (artigo 722º, n.º 2, do Código de Processo Civil).

Por isso, não sendo invocado qualquer erro destes tipos, tem de ter-se por assente a matéria fixada no duto acórdão recorrido." In casu, há, desde logo, que atentar na alínea h) do probatório: Com base nos elementos supra, foi decidido apurar a matéria colectável por métodos indiciários e pela inexistência de elementos que permitissem comprovar e quantificar directamente a determinação daquela.

E, mais à frente, em sede de discurso jurídico, exarou-se no aresto em apreço: Face a tais anomalias, não restava outro caminho à AF senão lançar mão de tais métodos indiciários, sob pena de beneficiar o infractor que não organiza a sua contabilidade de acordo com as regras legais previstas nos códigos tributários e comerciais de molde a apurar e controlar o lucro tributável da sua actividade nesse exercício.

Como assim, é materialidade inquestionável que a AF recorreu a métodos indiciários (indirectos, na terminologia actual — artigo 90º da LGT) na determinação do lucro tributável do exercício da impugnante de 1990.

O que parece é que a recorrente olvida (estranhamente, pois no acórdão tal é realçado) que, lançando mão de tais métodos, "a AF se poderá basear em todos os elementos de que disponha, nos termos do disposto no artigo 52º do CIRO, designadamente em quaisquer elementos existentes na contabilidade do sujeito passivo, quer relativos a esse exercício, quer relativos a qualquer um outro, para os extrapolar e valorar para o exercício em causa." Em suma, a discussão proposta pela Rct. implicaria syndicar a decisão da matéria de facto proferida pela TCA, o que, in casu, está, como se viu, vedado a esta formação.

Destarte, o recurso está inexoravelmente votado ao insucesso, sendo, ademais, que a questão vertida na última conclusão — incompetência do Director de Finanças não foi tratada no aresto recorrido e não tinha de ser, posto que ausente das conclusões do recurso para a 2ª instância (e é sabido que nelas se fixa o âmbito e o, objecto do recurso, sem prejuízo, naturalmente, do estatuído no artigo 684ºA do CPC). E, pois, questão nova para este Tribunal que, por isso, está impedido de sobre ela se debruçar, já que os recursos se destinam a reapreciar as questões decididas pelo tribunal recorrido, não a conhecer em primeira mão de questões novas, salvo se estas forem de conhecimento officioso. E, in casu, tal não ocorre.

Em seguimento de tudo o exposto, acorda-se negar provimento ao recurso.

Custas pela recorrente, com procuradoria de 50%.

lisboa, 26 de Junho de 2002. — *Mendes Pimentel* (relator) — *Vitor Meira* — *Baeta de Queiroz*.

Acórdão de 26 de Junho de 2002.

Assunto:

Intimação para passagem de certidões. Processo de execução fiscal. Reversão da execução. Citação do revertido. Nulidade. Convocação.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Nos termos das disposições combinadas dos arts. 23º, nº 4, e 22º, nº 4, da LGT, a citação dos responsáveis revertidos em execução fiscal deve incluir a declaração fundamentada dos pressupostos e extensão da reversão e conter os elementos essenciais da respectiva liquidação, incluindo a fundamentação nos termos legais, a fim de poderem “reclamar ou impugnar a dívida, cuja responsabilidade lhes for atribuída, nos mesmos termos do devedor principal”.*
- 2 — *Não contendo a citação tais elementos, padece de nulidade a arguir no processo executivo, de natureza judicial ut artº 103º, nº 1, da mesma lei.*
- 3 — *A intimação para passagem de certidão prevista no artº 146º, nº 1, do CPPT, não é, assim, o meio idóneo para obtenção dos mesmos já que não pode servir para suprir eventuais erros ou omissões praticados num processo daquela natureza.*
- 4 — *Não é de “convolar” o pedido de intimação em arguição daquela nulidade por para tal se não coadunar.*

Recurso: 832/02.30. Recorrente: Venâncio Manuel Candeias Costa; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Juiz Cons.º Dr. Brandão de Pinho (por vencimento).

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do STA:

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto por VENÂNCIO MANUEL CANDEIAS COSTA, da sentença do TT de 1.ª Instância de Lisboa, proferida em 11/04102, que lhe julgou improcedente o pedido de intimação do Chefe da 3.ª Rep. Finanças de Sintra para a passagem de certidão.

Fundamentou-se a decisão, em que o requerimento respectivo “não foi dirigido à entidade que, em face do respectivo procedimento administrativo, tinha o poder de disposição efectivo sobre os elementos que se pretendem ver certificados”, a 1.ª Direcção de Finanças de Lisboa, sobre quem, pois, recaía “a obrigação de mandar passar a certidão solicitada, pois era ela que tinha os documentos necessários para o efeito na sua efectiva disponibilidade e, por isso, estava em condições de satisfazer ou contradizer o pedido formulado e, consequentemente, na falta de resposta ao atendimento do pedido, era ela que podia ser demandada judicialmente e à qual o tribunal podia eventualmente, por forma eficaz, intimar à passagem da certidão requerida”.

O recorrente formulou as seguintes conclusões:

“I) Resulta dos artigos 190º, nº 1, do Código de Procedimento e 23º, nº 4, da Lei Geral Tributária, que, aquando da citação do responsável subsidiário, o órgão de execução fiscal competente encontra-se adstrito ao dever de comunicação da fundamentação da ou das liquidações subjacentes às dívidas em execução.

II) Na omissão da tal comunicação, é lícito ao responsável subsidiário lançar mão do mecanismo previsto no artigo 37º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, com a finalidade de que seja comunicada a fundamentação da ou das liquidações subjacentes às dívidas em execução.

III) O pedido de certidão, enquanto forma de suprimento, por iniciativa do particular, do comportamento omissivo da Administração Pública, deverá ser dirigido ao órgão de execução fiscal que, tendo procedido à citação, contudo não comunicou a fundamentação da ou das liquidações subjacentes às dívidas em execução, já que é a este órgão administrativo e não outro, que a lei comete o dever de tal comunicação.

IV) Não releva, neste caso, que entidade administrativa tem ou teria a disponibilidade material dos elementos em falta, mas apenas quem a lei designa como devendo ter, necessariamente a disponibilidade jurídica de tais elementos e deveria, em consequência, diligenciar no sentido de adquirir tal disponibilidade, previamente à citação.

V) A isto acresce que o nº 3 do artigo 37º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, designa como órgão administrativo competente para a passagem da requerida certidão o “serviço que promoveu a comunicação ou notificação (...)”, quando prevê que a apresentação do requerimento previsto no nº 1 daquele artigo, seja provada “por duplicado do mesmo, com o registo de entrada no serviço que promoveu a comunicação ou notificação (...)”.

VI) Daí que bem andou o agora Recorrente ao requerer a certidão ao 3º Serviço de Finanças do Concelho de Sintra, a qual tem a obrigação de passar a certidão que lhe foi solicitada pelo agora Recorrente.

VII) A sentença é completamente omissa quanto , ao fundamento pelo qual concluiu que deveria ter sido requerido o Director de Finanças da 1.ª Direcção de Finanças de Lisboa, sendo que o mero facto de o chefe do Serviço de Finanças requerido ter solicitado os elementos em falta ao Director da 1ª Direcção de Finanças de Lisboa, é irrelevante e insusceptível de fundar tal conclusão.

VIII) Ao decidir como decidiu, a sentença recorrida violou os artigos 37º e 190º, nº 1, ambos do Código de Procedimento e de Processo Tributário, 23º, nº 4, e 67º, ambos da Lei Geral Tributária e 668º, nº 1, alínea b), do Código de Processo Civil.

IX) Em face do alegado, deverá ser revogada a sentença recorrida e intimada a entidade requerida para satisfazer o pedido de certidão a que se referem estes autos.”

O Ex.º Magistrado do MP emitiu parecer no sentido do provimento do recurso já que, não se verificando a invocada nulidade por falta de fundamentação - pois naquele aresto se refere ser a 1ª Direcção a competente para passar a requerida certidão, uma vez que era ela que tinha os documentos necessários para o efeito, na sua disponibilidade e, por isso, estava em condições de satisfazer ou contradizer o pedido formulado -, todavia, da conjugação do disposto nos arts. 149º e 150º do CPPT resulta que o órgão por onde corre o processo executivo fiscal e respectivos apensos é o serviço periférico local da administração tributária, em que se integram os serviços de finanças pelo que, correndo o processo executivo pela Rep. Finanças de Sintra, só a esta competia emitir a certidão em causa.

Em sede factual, vem apurado que:

“A) - O requerente foi citado por via postal, em 14 de Novembro de 2001, pela 3ª Repartição de Finanças de Sintra, para o pagamento de esc. 234.656.285\$00, através do ofício nº 21.586, de 12 de Novembro de 2001, cuja cópia consta de fls. 4 dos autos e que aqui se dá por, integralmente reproduzida, na qualidade de responsável subsidiário da originária executada.

B) - Em 14 de Dezembro de 2001, requereu ao Sr. Chefe da 3.^a Repartição de Finanças de Sintra, através de requerimento cuja cópia consta de fls. 6 dos autos e que aqui se dá por integralmente reproduzida, que, nos termos do artigo 37.^o, n.^o 1, parte final, do Código de Procedimento e de Processo tributário, lhe fosse passada certidão, por fotocópia, da fundamentação das referidas liquidações, bem como qual ou quais as datas em que a sociedade, originária devedora, terá sido notificada daquelas.

C) - Através do ofício cuja cópia consta de fls. 18 dos autos e que aqui se dá por integralmente reproduzida, o Chefe da 3.^a Repartição de Finanças de Sintra solicitou ao Director da 1.^a Direcção de Finanças de Lisboa o envio de cópias das fundamentações e notificações das liquidações referentes ao requerente, a fim de ser passada certidão nos termos do n.^o 1 do art.^o 37.^o do CPPT.

D) - O Director da 1.^a Direcção de Finanças de Lisboa, em resposta, enviou ao Chefe da 3.^a Repartição de Finanças de Sintra o ofício cuja cópia consta de fls. 19 dos autos e que aqui se dá por integralmente reproduzida, a coberto do qual foram remetidos os documentos cujas cópias constam de fls. 20 a 26 dos autos e que, igualmente, se dão por integralmente reproduzidas”.

Vejamos, pois:

Quanto à invocada nulidade:

Nos termos do art.^o 125.^o, n.^o 1, do CPPT - como nos do art.^o 668.^o, n.^o 1, al. b), do C.P.Civil - é nula a sentença que não especifique os fundamentos da decisão.

Como refere Alberto dos Reis, *Anotado*, Vol. V, pp. 139 e segs: “Uma decisão sem fundamentos equivale a uma conclusão sem premissas: é uma peça sem base”, comprometendo a sua validade por carecer, então, de um elemento essencial, quer, porque cabe ao juiz demonstrar que a solução dada ao pleito é “emanação correcta da vontade da lei, quer porque as partes e sobretudo a vencida tem o direito de saber porque razão lhe foi desfavorável a sentença; e tem mesmo necessidade de o saber quando a sentença admita recurso, para poder impugnar o fundamento ou fundamentos perante o Tribunal Superior, carecendo este “também de conhecer as razões determinantes da decisão, para as poder apreciar no julgamento do recurso”.

Ora, nos autos, a sentença seria nula por completamente omissa quanto ao fundamento pelo qual concluiu que deveria ter sido requerido o Director de Finanças da 1.^a Direcção de Finanças de Lisboa, sendo que o mero facto de o Chefe de Serviço de Finanças requerido ter solicitado os elementos em falta ao Director da 1.^a Direcção de Finanças de Lisboa, é irrelevante e insusceptível de fundar tal conclusão.”

Mas a asserção não é correcta.

Desde logo, por contraditória nos seus próprios termos.

É que, como é sabido, só a falta absoluta de fundamentação concretiza a arguida Que, aliás, existe, como propugna o Ex.^{mo} Magistrado do MP.

Na verdade, na decisão a quo, afirma-se expressamente, nos indicados termos, que deveria ter sido pedida aquela à autoridade requerida já que era ela que “em face do respectivo procedimento administrativo, tinha o poder de disposição efectivo sobre os elementos que se pretendem ver certificados” e “tinha os documentos necessários para o efeito na sua efectiva disponibilidade e, por isso, estava em

condições de satisfazer ou contradizer o pedido formulado e consequentemente, na falta de resposta ou atendimento do pedido, era ela que podia ser demandada judicialmente é à qual o tribunal podia eventualmente, por forma eficaz, intimar à passagem da certidão requerida”.

Não se verifica, pois, a invocada nulidade.

Quanto ao mais:

O art.^o 146.^o do CPPT prevê, na respectiva epígrafe, os “meios processuais acessórios”, contemplando o seu n.^o 1, designadamente, a “intimação para a consulta de documentos e passagem de certidões”, regulada “pelo disposto nas normas sobre o processo nos tribunais administrativos”, ou seja, nos arts. 82.^o a 85.^o da LPTA.

Assegura-se, assim, o direito à informação previsto no art.^o 268.^o, n.^o 1, da Constituição e concretizado, desde logo, no art.^o 59.^o, n.^o 3, al. g), da LGT - cf., ainda, o art.^o 67.^o, n.^o 1, deste último diploma legal.

nulidade - cfr. autor e local citados.

E o próprio recorrente, na 2.^a parte do referido assertório, refere uma fundamentação que até poderia ser inidónea, mas que, todavia, para o efeito, não deixaria de constituir “fundamentação”.

E, desde logo, à chamada informação procedimental.

O contribuinte, entendido nos termos do art.^o 18.^o da mesma lei, isto é como sujeito passivo da relação jurídica tributária, “seja como contribuinte directo, substituto ou responsável”, tem, pois, direito a ser informado sobre o andamento dos processos em que seja directamente interessado, bem como o de conhecer as decisões definitivas que sobre eles forem tomadas, tendo acesso aos respectivos processos.

O meio processual de intimação vale, até, como resulta do art.^o 97.^o, n.^o 1, al. j), do CPPT, para a consulta de processos.

Todavia, não posterga a existência ou consagração na lei, de outros meios processuais por ela considerados mais idóneos à consecussão dos fins em vista, até por mais céleres e, logo, mais eficazes, como seja, por exemplo, os relativos à arguição de nulidades processuais ou resultantes da respectiva teoria geral.

Ora, com atinência ao caso concreto, estabelece o art.^o 23.^o, n.^o 4, da LGT, que “a reversão ... é precedida de audição do responsável subsidiário ... e da declaração fundamentada dos seus pressupostos e extensão, a incluir na citação” respectiva.

Dispondo o seu art.^o 22.^o, n.^o 4, que “as pessoas solidárias ou subsidiariamente responsáveis poderão reclamar ou impugnar a dívida cuja responsabilidade lhes for atribuída nos mesmos termos do devedor principal, devendo, para o efeito, a notificação ou citação conter os elementos essenciais da sua liquidação, incluindo a fundamentação nos termos legais”.

O que significa que a citação do responsável subsidiário revertido deve conter, além dos incluídos na citação do executado originário, os elementos essenciais do acto de liquidação incluindo a respectiva fundamentação.

O que bem se compreende se se atentar em que ele não é o executado originário, pelo que pode não conhecer e não tem tal obrigação os elementos que propiciam a sua defesa, seja por oposição à execução fiscal, seja por reclamação graciosa ou impugnação judicial do acto tributário.

Dai que o art.^o 102.^o, n.^o 1, al. c), do CPPT fixe a citação do responsável subsidiário como dies a quo do prazo de impugnação judicial respectiva.

Mas, assim sendo, a tutela jurídica devida ao interessado não se concretiza através da intimação deduzida mas da invocação da nulidade ou irregularidade da citação que porventura não contenha os elementos legalmente devidos.

Sendo que, do indeferimento da respectiva arguição perante o órgão da execução fiscal, cabe reclamação para o TT de 1.ª Instância, *ut* artº 276º do mesmo diploma - cfr. o artº 103º, nº 2, da LGT.

Na verdade, a intimação constitui, como se disse, um meio processual acessório, no caso para que o interessado pudesse concretizar o aludido meio processual impugnatório, designadamente.

Todavia, tal tutela é-lhe assegurada pela regularidade e validade da citação pelo que, não obedecendo esta ao que está legalmente determinado, lhe cumpria arguir a respectiva irregularidade no processo executivo, tanto mais dada a sua natureza judicial - dito artº 103º, nº 1, da LGT.

Ou de outro modo: a intimação em causa não pode servir para suprir eventuais erros ou omissões praticados, num processo daquela natureza.

Como não está igualmente em causa o artº 37º do CPPT que prevê a notificação do acto em matéria tributária, no procedimento gracioso, nada tendo a ver com o processo de execução fiscal.

E o artº 97º, nº 2, da LGT dispõe que “a todo o direito corresponde o meio processual mais adequado de o fazer valer em juízo”: no caso, não a intimação mas a arguição de nulidade processual, aliás, num processo, como se disse, de natureza judicial.

Certo que o nº 3 do mesmo preceito determina que se ordene a correcção do processo “quando o meio usado não for o adequado segundo a lei”.

Todavia, no caso, tal “convolação” é inviável, por a não consentir, desde logo, o pedido formulado que não se coaduna com a arguição da nulidade.

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

Custas pelo recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 250 euros e a procuradoria em 50%.

Lisboa, 26 de Junho de 2002. — *Brandão de Pinho* (relator por vencimento) — *Almeida Lopes* — *Alfredo Madureira* (vencido conforme declaração de voto anexa).

Declaração de voto

Votei vencido.

Daria provimento ao presente recurso jurisdicional, pois entendo que o art.º 82º da LPTA e os arts. 146º e 147º do CPPT consagram, permitindo aos contribuintes, com as necessárias adaptações, o uso de meios cautelares ou acessórios, designadamente a *intimação para a passagem de certidões* e prestação de informações por parte dos órgãos da administração tributária.

E, no caso - citação para execução do responsável subsidiário -, de harmonia com o estabelecido pelos arts. 190º do CPPT e 23º e 67º da LGT, o eventual pedido de informação ou certidão formulado pelo citado (cfr. art.º 37, n.ºs 1, 2 e 3, do CPPT) tinha de ser dirigido ao órgão da administração tributária que determinou a citação - o requerido nos presentes autos - e, em caso de incumprimento pontual do pedido, era ainda contra este que deveria ser requerida, depois, a intimação judicial.

Revogaria assim a sindicada decisão judicial e ordenaria a passagem da requerida certidão sem quaisquer encargos, já que esse era o objecto do presente recurso jurisdicional, aferido pelos precisos termos. da impugnada decisão judicial e delimitado pelas conclusões das alegações do Recorrente (cfr. arts. 684º e 690º do CPC, aplicáveis *ex vi* do art.º 2.º, al. e), do CPPT).

Alfredo Madureira.

Acórdão de 26 de Junho de 2002.

Assunto:

Suspensão de eficácia. Artº 130º, nº 1, da LPTA. Recursos de actos administrativos.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Não é possível decretar-se a suspensão de eficácia de acto ministerial que indeferiu recurso hierárquico, interposto nos termos do artº 112º (actual 129º) do CIRC, se o requerente não alega resultarem provavelmente da execução do acto prejuízos de difícil reparação artº 76º, nº 1, al. a), da LPTA - nem invocar fundado receio de lesão irreparável a causar pela actuação da administração tributária - artº 147º, nº 6, do CPPT.*
- 2 — *Como não é igualmente possível decretar o efeito suspensivo do mesmo acto nos termos do artº 130º, nº 2, da LPTA, apesar de prestada caução, se estão já produzidos os respectivos efeitos através da liquidação do tributo - cfr. artº 81º, nº 1, do mesmo diploma.*

Recurso n.º 963/02-30, em que são recorre ETERCIVIL - ENGENHARIA CONST. CIVIL, L.^{DA}, recorrido o Ministro das Finanças, e de que foi relator o Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do STA:

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto por ETERCIVIL - ENG. CONST. CIVIL, L.^{DA}, da sentença do TT de 1ª Instância de Lisboa, proferida em 16104102, que lhe indeferiu pedido de suspensão de eficácia de despacho do Ministro das Finanças, de indeferimento de recurso hierárquico nos termos do artº 112º do CIRC.

Fundamentou-se a decisão, ora recorrida, em que o requerente não alegou nem provou -como devia face ao disposto no artº 147º, nº 6, do CPPT que visa dar satisfação à garantia constitucional da norma do artº 268º, nº 4, da Constituição - “receio de uma lesão irreparável para si derivada da imediata execução do acto impugnado e a adequação da medida cautelar pretendida para afastar tal lesão”, e “não que a concessão da suspensão não determine grave lesão do

interesse público quanto à requerida ... por aplicação da norma do artº 76º da LPTA”.

O recorrente formulou as seguintes conclusões:

1ª - A decisão requerida é um acto administrativo definitivo e executório do Senhor MINISTRO DAS FINANÇAS em sede de recurso hierárquico;

2ª - O acto requerido não apreciou ou incidiu sobre a legalidade de um acto tributário de liquidação;

3ª - É aplicável ao caso as normas de processo nos tribunais administrativos, *ex vi* do artº 97º do CPPT;

4ª - Ao caso é aplicável o disposto no nº 2 do artigo 76º da LPTA; Consequentemente,

5ª - Tendo o requerente prestado caução e demonstrado que não resultam prejuízos para o interesse público da suspensão do acto sindicado, estão preenchidos os requisitos do artº 76º, nº 2, da LPTA;

6ª A decisão *sub judice* é ilegal tendo desrespeitado o disposto nos artigos 97º do CPPT e 76º da LPTA.

NESTES TERMOS:

R. respeitosamente a VV. Ex.^{as} que, considerado provado e procedente o presente recurso, revoguem a decisão recorrida com todas as consequências legais”.

E contra-alegou a autoridade recorrida, pugnano pelo acerto de decisão, uma vez que “o nº 2 do artº 97º do CPPT ... se refere, e apenas, ao disposto na alínea p) do nº 1 daquele preceito”, enquadrando-se, antes, a situação *sub judice* no nº 6 do artº 147º, sendo que não foram alegados nem provados factos que fundamentem fundado receito de que, da execução do acto, advenham ao requerente prejuízos irreparáveis, mas apenas “que prestou caução e que da suspensão de eficácia do acto não resultam prejuízos para o interesse público”, apesar de não ser aplicável ao caso o disposto no artº 76º da LPTA.

O Ex.^{mo} Magistrado do MP emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso, por ser, no caso, desnecessária a suspensão de eficácia, já que o recurso hierárquico do acto administrativo em causa tem, ele próprio, efeito suspensivo - artº 112º, nº 3 (actual artº 129º nº 3) do CIRC - , “efeito que parece realizar plenamente a tutela dos direitos do contribuinte (cfr. o artº 147º, nº 2, do CPPT, aplicado no acórdão recorrido)”.

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

Em sede factual, vem apurado que:

a) A requerente interpôs recurso contencioso de anulação do despacho do Ex.^{mo} Ministro das Finanças de 15.10.2001 que decidiu recurso hierárquico interposto ao abrigo do disposto no artº 112º do CIRC e que foi parcialmente deferido, e fixado o lucro tributável para o exercício de 1996, em sede de IRC, em 124.453.750\$00 doc. de fls. 13 e segs dos autos de recurso contencioso e fls. 6 e segs. destes autos;

b) Pelo instrumento Garantia Bancária nº 976-02- 03032262, o Banco Comercial Português, **veio declarar, para os devidos efeitos, que se responsabiliza como fiador e principal pagador da ETÉRCIVIL - Engenharia e Construção Civil, L.^{da}, pela quantia máxima de 399.038,32 euros (Trezentos e noventa e nove mil e trinta e oito Euros e trinta e dois centimos), destinada a prestar caução referente ao recurso contencioso de anulação e respectiva suspensão de eficácia do acto decisório do Senhor Ministro das Finanças de 14 de Outubro**

de 2001, proferido em recurso hierárquico com o nº 282196, a interpor no Tribunal Central Administrativo, respondendo nós, dentro desta garantia, para fazermos a entrega de qualquer importância que seja solicitada, até àquele limite, se a afiançada for, por douda sentença, a proferir nos respectivos processos, obrigada ao pagamento de qualquer importância e com ela não entrar em devido tempo ... - doc. de fls.16.

c) Da fixação do lucro tributável referido em a) supra, resultou a liquidação total de Esc. 74.049.835\$00, incluindo os juros compensatórios - doc. de fls. 32 e 34.”

Vejamos, pois:

O recurso improcede manifestamente, mesmo na perspectiva do recorrente.

Pretende este valer-se do disposto no art.º 76º - e seu nº 2 - da LPTA que enumera os requisitos de que depende a suspensão de eficácia dos actos contenciosamente recorridos, no sentido de que, “estando em causa o pagamento de uma quantia, a suspensão é concedida quando não determine grave lesão do interesse público e tenha sido prestada caução, por qualquer das formas previstas no Código de Processo das Contribuições e Impostos”, entretanto revogado pelo CPT, este mesmo já também revogado pelo CPPT.

Ora, está em causa a suspensão de eficácia de acto do Ministro das Finanças que indeferiu (parcialmente) recurso hierárquico, interposto nos termos do artº 112º (ora 129º) do CIRC, que fixou o lucro tributável da recorrente, *ut* artº 57º, nº 1, do mesmo diploma, com referência ao exercício de 1996.

Assim, e patentemente, não está em causa o pagamento de qualquer quantia pelo que, desde logo, não está cumprido o requesito exigido por aquele nº 2.

Tal exigência de pagamento resulta antes da liquidação consequente que, todavia, não está ora em causa.

Como igualmente não tem a presente hipótese acolhimento no artº 147º, nº 6, do CPPT, uma vez que não vem alegado - nem provado - “o fundado receio” de lesão irreparável do requerente resultante da actuação da administração tributária, como bem se acentua na decisão sob recurso.

Ou no artº 76º, nº 1, da LPTA uma vez que, desde logo não vem alegado, nos termos da sua al a) que, da execução do acto, resulte provavelmente prejuízo de difícil rena,paraçãoção pare o requerente.

Para a hipótese em causa vigora, antes, o artº 130º, nº 2, da LPTA, nos termos do qual “os recursos de actos administrativos da competência dos Tribunais Fiscais têm efeito suspensivo, logo que prestada caução”, nos termos, ora, do CPPT.

Todavia, também tal não aproveita ao recorrente, uma vez que, com a consequente liquidação do imposto, se mostram já esgotados os efeitos produzidos pelo acto cuja suspensão se pretende - cf. artº 81º, nº 1, da LPTA.

Finalmente não é o caso de aplicação do artº 112º, nº 3 (actual 129º, nº 3), do CIRC que se refere ao efeito suspensivo do recurso hierárquico e o que está em causa, nos autos, não é esse efeito suspensivo mas, antes, o do recurso contencioso do acto ministerial que decidiu aquele.

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

Custas pelo recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 250 euros e a procuradoria em 50%.

Lisboa, 26 de Junho de 2002. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Almeida Lopes* — *António Pimpão*.

Acórdão de 26 de Junho de 2002.

Assunto:

Nulidade de sentença. Omissão de pronúncia. Matéria de facto. Poderes de cognição do STA.

Doutrina que dimana da decisão:

- I — *A sentença, acórdão ou decisão judicial só é nula, por omissão de pronúncia, quando deixe de conhecer e decidir questão que, colocada ao Tribunal pelas partes, não resulte prejudicada no seu conhecimento pela eventual solução dada a outras (cfr. arts. 660º, n.º 2, e 668º, n.º 1, do CPC, 144º do CPT e 125.º do CPPT).*
- II — *Nos processos inicialmente julgados pelos TT de 1ª Instância o STA apenas conhece de matéria de direito — arts. 21º, n.º 4, do ETAF e 722º do CPC.*
- III — *Porque assim, se nas alegações e conclusões do recurso de decisão proferida pelo TT de 2ª Instância o Recorrente questiona apenas a matéria de facto fixada e os juízos nesta sede formulados, discutindo ainda e só as mesmas questões colocadas e decididas pelo TCA, mediante formulação das idênticas conclusões e alegações, improcede o respectivo recurso jurisdicional assim minutado, podendo até o Tribunal de Revista, o Supremo Tribunal Administrativo, limitar-se a remeter para a fundamentação do aresto não impugnado, assim confirmando o decidido, nos termos do disposto nos arts. 713º, n.º 5, e 726º do CPC.*

Recurso n.º 25541, em que são recorrente. J. Oliveira & Sobrinho, L.^{da}, recorrida a Fazenda Pública e de que foi relator, o Ex.^{mo} Juiz Cons.^o Dr. Alfredo Madureira.

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

Inconformada com o aliás douto acórdão do Tribunal Central Administrativo que lhe negou provimento ao recurso que antes interpusera da decisão do TT de 1.^a Instância do Porto que, por sua vez, julgara improcedente a impugnação que havia deduzido contra as liquidações de IVA e correspondentes juros compensatórios, referentes aos anos de 1992, 1993 e 1994, no montante global de 1.667.099\$00, dele interpôs recurso agora para esta Secção do Supremo Tribunal Administrativo a Impugnante J. Oliveira & Sobrinho, L.^{da}, nos autos convenientemente identificada.

Perseguindo a revogação do impugnado julgado, apresentou tempestivamente as respectivas alegações de recurso formulando, a final, as seguintes conclusões:

A) *O douto acórdão sob recurso, ao não ter por violado pela douta sentença o preceituado nos arts. 2º, 100º e segs. do CPA, bem como o art.º 267º, nº 5 (na redacção actual), da CRP, enferma de erro de julgamento, com violação dos mesmos preceitos legais.*

B) *O douto acórdão sob recurso, ao não tomar conhecimento da matéria levada à conclusão E, [referida como D) no texto do aresto], é nula por omissão de pronúncia.*

C) *Deveria, pois, o douto aresto sob recurso ter por verificado o erro de julgamento da 1ª instância no que toca à falta de fundamentação das liquidações impugnadas.*

D) *O douto aresto sob recurso é nulo por erro na apreciação e valoração da prova produzida, nomeadamente por não valorar a douta sentença junta às alegações.*

E) *Igualmente viola o douto acórdão o disposto nos arts. 19º e 20º do CIVA e 121º do CPT.*

Não foram apresentadas contra-alegações.

E, neste Supremo Tribunal Administrativo, o Ex.^{mo} Magistrado do Ministério Público emitiu depois sucinto mas douto parecer evidenciando o infundado do presente recurso jurisdicional e opinando antes e consequentemente pela confirmação do julgado.

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

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

a) *A impugnante, aqui recorrente, é tributada em IRC, na 3.ª Repartição de Finanças de Vila Nova de Gaia, pelo exercício da actividade de obras públicas, encontrando-se integrada, em termos de IVA, no regime normal de periodicidade mensal.*

b) *Os Serviços Distritais de Fiscalização Tributária, na sequência da ordem de serviços n.º 50 432, de 94-07-19, em Outubro de 1994, fizeram uma visita às instalações da impugnante onde examinaram a respectiva contabilidade, no sentido de apurar se as facturas emitidas por José Teixeira Caturma seriam suporte de prestações de serviços efectivamente realizados, tendo verificado o seguinte:*

A impugnante é uma sociedade por quotas constituída em 1977, exerce actividade de execução de obras de pintura de construção civil que consiste, essencialmente no restauro de edifícios, dispondo de alvará que lhe permite realizar esses serviços em obras públicas e alvará que lhe permite realizar esses serviços em obras particulares.

Durante os anos de 1992 e 1993, dedicou-se, essencialmente, às obras públicas que representaram 76% e 65%, respectivamente da sua actividade nos referidos anos.

Para desenvolvimento da sua actividade recorre, com frequência a contratos de subempreitada nos quais os subempreiteiros fornecem materiais e mão-de-obra.

No seu pessoal dispões de 9 pintores, 2 trolhas e 2 encarregados, recorrendo a outras empresas para execução de obras de carpintaria, electricidade, pichelaria e colação de estores.

A impugnante apresenta elementos de escrituração com o cumprimento das regras legais extrínsecas aplicáveis.

Não há controlo interno eficaz dos elementos de escrituração.

Pela análise das referidas contas verifica-se que os pagamentos aos fornecedores de materiais são feitos através de cheques e coincidem com as datas dos recibos.

Nos pagamentos aos subempreiteiros os pagamentos são feitos, geralmente por caixa, em datas posteriores às que constam dos recibos.

A impugnante, nos períodos em causa, prestou serviços à Câmara Municipal do Porto, tendo liquidado IVA à taxa de 5% e serviços a empresas privadas, pelos quais liquidou NA à taxa de 16%.

De acordo com a contabilidade da impugnante as facturas em questão - n.º 148, 149, 150 e 157, de 92.09.30, 92.10.30, 92.11.30 e 92.12.11, respectivamente, foram pagas em dinheiro.

Os recibos, suporte de tais pagamentos, têm a data das facturas correspondentes não foram objecto de relevação contabilística em momento posterior, no exacto momento em que o saldo da conta à ordem da impugnante permitia o levantamento da quantia correspondente.

O gerente da impugnante informou que os pagamentos dessas quantias eram feitas nas datas acordadas verbalmente com a utilização de fundos de contas particulares dos sócios, sem que tenha sido possível apurar se assim aconteceu, por não exibição dos extractos bancários das referidas contas.

O fornecedor não exibiu documentos da sua contabilidade referentes a estas facturas, tendo declarado que os mesmos lhe haviam sido roubados:

Estas facturas:

N.º 148, de 92.09.30, com valor tributável de 2.000.000\$00, em que estava incluído 400.000\$00 de IVA.

N.º 149, de 92.10.30, com valor tributável de 2.000.000\$00, em que estava incluído 3.405.486\$00 de IVA.

N.º 150 de 92.11.30, com o valor tributável de 2.500.000\$00, em que estava incluído 400.000\$00 de IVA.

N.º 157, de 92.12.11, com o valor tributável de 2.000.000\$00, em que estava incluído 320.000\$00 de IVA.

Foram emitidas por José Teixeira Caturna, empresário em nome individual, contribuinte n.º 805 366 245, residente em Mafamude, Vila Nova de Gaia, que não possuía contabilidade a elas referente.

José Teixeira Caturna, em Novembro de 1992, declarou como base tributável a quantia de 1.293.106\$00, valor inferior ao correspondente à factura n.º 150, de 92.11.30.

Estas facturas, do ponto de vista da impugnante referem-se a execução de obras de trolha nas caixas de escada das torres A, B, C, D e E do Baixo do Aleixo, obras que foi adjudicada à impugnante, pela Câmara Municipal do Porto, pelo valor de 23.743.240\$00.

Em todas as quatro referidas facturas se refere quanto à discriminação dos serviços prestados: Mão de obra e materiais para os serviços que executei por ordem da vossa firma nas caixas de escadas das Sorrado Aleixo, sito em Lordelo do Douro - Porto - doc. de fls. 73 a 76.

Concluindo os serviços de fiscalização que as operações documentadas nessas facturas, foi deduzido IVA, sem que as mesmas titulassem qualquer preço de obra executadas à contribuinte, foi considerada como indevida a referida dedução.

c) Em consequência dos referidos resultados a que chegou a fiscalização, pela 3ª Repartição de Finanças de Vila Nova de Gaia, foram elaborados os seguintes actos de liquidação:

N.º 94 370124, relativa a juros compensatórios de IVA, referentes a Dezembro de 1993, no valor de 184.089\$00;

N.º 94 370126, relativa a liquidação adicional de IVA, referente a 1992, no valor de 1.440.000\$00;

N.º 95 144978M, relativa a juros compensatórios de IVA, referente a Dezembro de 1993, no valor de 13.345\$00.

d) A impugnante deduziu o IVA constante das referidas facturas.

e) José Teixeira Caturna executou alguns serviços nas obras que a impugnante executou para a CMP, sem ter sido possível apurar em concreto, quais os serviços que efectivamente prestou, se o fez sozinho ou por intermédio dos trabalhadores que para si trabalhavam, se fez incorporar na referida obra materiais que adquiriu e qual a relação entre essa actividade e as quatro facturas em causa nestes autos.

f) Em 02 de Janeiro de 1995, a impugnante requereu, ao abrigo do disposto no art.º 22.º do CPT, certidão da fundamentação das referidas liquidações que lhe foi entregue em 14 de Julho de 1995 e de que há cópia a fls. 22 a 33.

g) A impugnação foi instaurada em 12 de Outubro de 1995.

E, com base nela, houve por bem decidir negar provimento ao recurso jurisdicional que apreciava e consequentemente manter a então sindicada sentença do TT de 1ª Instância com base no sustentado entendimento de que:

a) não se verificava ocorrer a invocada violação do disposto nos artigos 2º, 100º e seguintes do CPA e artigo 267º, n.º 5, da Constituição da República, na redacção actual, pois se considerou antes, tal como vinha já decidido, que o invocado direito de audiência prévia por estes consagrado não lograva aplicação no domínio do aplicável CPT, onde, aliás, não se encontrava previsto para o processo administrativo tributário (cfr. arts. 71º e seguintes), nem constituía garantia dos contribuintes (art.º 19º) (a única excepção consagrada era a referente aos processos de contra-ordenação na sua fase administrativa, ex vi do art. 199º do CPT).

b) Que, quanto às conclusões E) e F) das alegações apresentadas no TCA, tendo a Recorrente questionado na petição a falta de fundamentação do acto de liquidação impugnado e tendo a sentença então recorrida conhecido apenas da falta de fundamentação da notificação do acto impugnado, ocorria assim e simultaneamente excesso e omissão de pronúncia que, nos termos do art.º 144º do CPT, embora constituindo motivo de nulidade de decisão, não constitui porém matéria do conhecimento oficioso, circunstância que, na falta de oportuna e eficaz arguição, impedia o Tribunal de Recurso de declarar nula a sentença nem conhecer de vícios que ela não conheceu e devia ter conhecido.

c) E, por fim, quanto ao também arguido vício de violação de lei (cfr. arts. 19º e 20º do CIVA e 121º do CPT), em virtude de tal "... como decorre da matéria levada ao probatório e bem se esclarece na fundamentação da sentença recorrida, existem indícios sérios de que as facturas em causa não titulavam operações reais (não comprovação do seu pagamento, pela recorrente, não exibição, pelo emitente, dos elementos da sua contabilidade relativos aquelas facturas, com fundamento de que foram furtados do seu veículo, precisamente no mês anterior ao da primeira visita dos SFT à aqui recorrente, o facto do emitente das facturas estar indiciado por ilícitos fiscais, nomeadamente facturas falsas), pelo que justificado estava o recurso, pela AF, ao citado n.º 3 do art.º 19º do CIVA.

Cabia, pois, à recorrente vir demonstrar que os serviços referidos naquelas facturas foram efectivamente prestados, o que, efectivamente, não fez, como se vê da matéria levada ao probatório supra.”

Ora, é contra o assim decidido que, mais uma vez, se insurge a Recorrente nos termos das transcritas conclusões do presente recurso jurisdicional.

E mais uma vez também sem êxito, já que improcedem, de todo, as respectivas alegações e conclusões formuladas.

Em primeiro lugar e manifestamente, tal como atentamente anota o Ex.^{mo} Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal, no que concerne à invocada omissão de pronúncia conclusão B do presente recurso jurisdicional), quanto à matéria levada às conclusões E) e F) apresentadas junto do TCA, é antes bem exuberante a pronúncia emitida pelo tribunal a quo que, aliás e sobre o ponto, à semelhança do - demais impugnado, lhe reservou capítulo próprio cfr. ponto 3.2.

Não ocorre pois a invocada omissão de pronúncia.

Em tudo o mais e porque aí a Recorrente mais não faz do que reeditar argumentação que antes submetera à criteriosa apreciação do tribunal a quo e que, nele, pelas apontadas e procedentes razões de facto e de direito não logrou qualquer procedência, não pode também aqui logrã-la.

Com efeito e desde logo, no que concerne à suscitada controvérsia acerca dos factos materiais da causa [conclusões C) e D) do presente recurso], já perante o disposto no art.º 21º, n.º 4, do ETAF a este Supremo Tribunal, enquanto tribunal de revista - cfr. art.º 729º do CPC -, não compete conhecer ou sindicar a factualidade assente, salvo se se verificasse e viesse alegado o circunstancialismo previsto no art.º 722º, n.º 2, do citado CPC.

E por outro lado, já no que tange à novamente invocada violação do disposto nos artigos 19º e 20º do CIVA e 121º do CPT [conclusão E)] para além do que decorre da factualidade fixada, assente e agora indiscutível, factualidade que inequivocamente aponta para a existência de *indícios sérios de que as facturas em causa não titulam operações reais (não comprovação do seu pagamento, pela recorrente, não exibição, pelo emitente, dos elementos da sua contabilidade relativos aquelas facturas, com fundamento de que foram furtados do seu veículo, precisamente no mês anterior ao da primeira visita dos SFT à aqui recorrente, o facto do emitente das facturas estar indiciado por ilícitos fiscais, nomeadamente facturas falsas).*

Justificado estava o recurso, pela AF, ao citado n.º 3 do art.º 19º do CIVA, tal como vem julgado pelas instâncias, uma vez que tal preceito legal, para afastar o direito à questionada dedução do imposto, se basta com a verificada existência de indícios sérios da falsidade das operações tituladas por aquelas facturas, não impondo ou exigindo um verdadeiro juízo de certeza sobre a falsidade subjacente, e ainda porque, como também não deixou de ser considerado, a Recorrente não logrou demonstrar que aquelas facturas, apodadas de falsas, o não fossem na realidade, Já que a verificação dos constatados indícios faz naturalmente ceder e cessar a presunção de veracidade que o art.º 78º do CPT empresta à escrita do sujeito passivo, assim operando a reconhecida inversão do ónus da prova. (No mesmo sentido, entre outros, vejam-se os acórdãos de 17.04.2002, processo n.º 26.635 e de 24.04.2002, processo n.º 102/02-30.)

E daí que, tal como vem também julgado, não seja caso de aplicação ou violação do disposto no art.º 121º do CPT que “... *tem o seu âmbito limitado à existência e quantificação do facto tributário ...*”, pois, para o tribunal recorrido e das provas produzidas não resultou qualquer dúvida, designadamente fundada dúvida à cerca daquele e da respectiva quantificação.

E no que concerne ao também reiterado como violado direito de audiência prévia (cfr. arts. 2º e 100º do CPA e 267, n.º 5, da CRP) assemelha-se-nos igualmente que não merece qualquer reparo o sindicado julgado que, assim não consubstanciava a arguida violação do disposto no art.º 267º, n.º 5, da CRP/97.

Desde logo porque sendo a questionada liquidação adicional de IVA de 1993 é ao regime contido no DL n.º 442/91, de 15.11, que aprovou e fez publicar o CPA, que importa atentar e não ao que, mais tarde, se estabeleceu nos invocados DL n.º 6/96, de 31 de Janeiro, que deu nova redacção ao anterior art.º 2º, n.º 4, do citado CPA, e muito menos ao estabelecido pelo DL n.º 398/98, de 17 de Dezembro, que aprovou e fez publicar a Lei Geral Tributária, designadamente quanto ao estabelecido pelo invocado art.º 60º, onde, aí sim e a partir de então, se consagrou para o procedimento tributário o reclamado direito de audiência prévia nas condições que expressamente prevê e que, antes, tal como vem decidido, não se encontrava previsto no Código de Procedimento Tributário para o respectivo procedimento, nem constituía garantia dos contribuintes (cfr. arts. 71º e 19º do CPT, respectivamente).

É assim porque, já de harmonia com o estabelecido pelo disposto no art.º 9º, n.º 3, do Código Civil, que impõe se presume ter o legislador consagrado as soluções mais acertadas, exprimindo-se em termos adequados, não fazer sentido que em Novembro de 1991, data da aprovação é publicação do CPA, o legislador, se o pretendesse, não tivesse operado as necessárias alterações ao regime processual previsto para o direito tributário e que, só mais tarde e expressamente veio a consagrar.

Improcede assim também a impugnação jurisdicional contida na conclusão lá das alegações do presente recurso.

Em face do que exposto fica acordam os Juízes desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao presente recurso jurisdicional, assim confirmando o impugnado julgado.

Custas pela Recorrente fixando a procuradoria em 50 %.

Lisboa, 26 de Junho de 2002. — *Alfredo Madureira* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Lúcio Barbosa*.

Acórdão de 26 de Junho de 2002.

Assunto:

Contencioso autárquico. Câmara Municipal de Lisboa. Taxa de Urbanização. Sua Natureza. Falta de fundamentação do acto tributário

Doutrina que dimana da decisão:

I — *A denominada taxa de urbanização, prevista no art. 1.º da Taxa Municipal de Infra-Estruturas Urbanísticas da CML, é uma taxa e não um imposto.*

II — *A fundamentação tem que ser expressa, clara, suficiente e congruente.*

Recurso n.º 25.809. Recorrentes: João Nuno de Azevedo de Araújo Neves e Outra; Recorrido: Presidente da Câmara Municipal de Lisboa; Relator: Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. **JOÃO NUNO DE AZEVEDO DE ARAÚJO NEVES e MARIA DINAH BANDEIRA SANTOS SILVA DE AZEVEDO NEVES**, identificados nos autos, interpuseram no então Tribunal Tributário de 2ª Instância (hoje, Tribunal Central Administrativo), recurso contencioso do despacho do Presidente da Câmara Municipal de Lisboa que condicionou a emissão de licença de construção de um determinado prédio urbano ao pagamento de uma taxa urbanística.

Imputam ao despacho recorrido vários vícios de violação de lei. Por acórdão de 2 de Maio de 2000 foi negado provimento ao recurso.

Inconformados, os recorrentes trouxeram recurso para este Supremo Tribunal, formulando as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

1. O RITMIEU, aprovado pela Assembleia Municipal de Lisboa, não exige qualquer nexo sinalagmático entre o pagamento da taxa urbanística que prevê e a prestação de qualquer actividade pela CML, pois não pressupõe a atribuição aos municípios de um benefício concreto e individualizado, de que o pagamento da TRIU seja contrapartida.

2. O referido Regulamento é, assim, inconstitucional, pois procede à criação de um imposto não previsto na lei.

3. A exigência da quantia em causa no caso concreto consubstancia um verdadeiro imposto, uma vez que no caso *sub judice* a prestação dos recorrentes pela eventual “*sobrecarga urbana*” ou pela “*diminuição do status quo existente*” encontrava-se realizada através da cedência de uma parcela do terreno, pelo que a quantia exigida aos ora recorrentes não reveste a proporcionalidade característica das taxas.

4. A exigência da referida cedência por parte da CML deve ser considerada como um pagamento em espécie ou dação em pagamento do custo das infra-estruturas da TRIU, nos termos do n.º 2 do art. 6.º do RITMIEU, constituindo a quantia paga pelos ora recorrentes um verdadeiro imposto.

5. A CML não realizou nem reforçou quaisquer infra-estruturas urbanísticas, nem resulta de qualquer forma do instrutor processo que o pretenda fazer, sendo certo que a zona na qual se construiu o edifício em causa encontra-se dotada de todas as infra-estruturas urbanísticas necessárias, pelo que não existe na presente situação qualquer relação concreta ou contrapartida específica que permitiria a eventual qualificação do tributo em causa como taxa.

6. O despacho *sub judice* condicionou o licenciamento em causa ao pagamento de um imposto não previsto na lei, pelo que é nulo, por falta de atribuições, *ex vi* dos arts. 106.º e 168.º/1/1 da CRP (actualmente arts. 103.º/2 e 165.º/1/i).

7. O princípio da legalidade dos impostos e o seu corolário natural o direito de não pagar impostos inconstitucionais constitui um direito fundamental dos cidadãos, de natureza análoga aos direitos, liberdades e garantias, pelo que o despacho *sub judice* é nulo pela violação daquele direito [v. art. 133.º, n.º 1, al. d), do CPA].

8. O despacho *sub judice* é ilegal por violar frontalmente os princípios da legalidade, justiça, proporcionalidade e imparcialidade, constitucionalmente consagrados (v. art. 266.º da CRP), pelo que são nulos, *ex vi* do art. 133.º/2/d) do CPA.

9. O despacho em análise enferma de manifesta falta de fundamentação de facto e de direito, pois não demonstra a necessidade presente ou futura da realização, remodelação ou reforço da construção do edifício em causa, nem invoca qualquer fundamento legal que habilite a entidade recorrida a impor o pagamento efectuado, sem, pelo menos, ter sido levado em consideração o valor da parcela de terreno cedida pelos ora recorrentes, pelo que foram frontalmente violados os arts. 268.º/3 da CRP, 1.º do DL256-A/77, e 124.º e 125.º do CPA.

10. O acórdão recorrido enferma assim de manifestos erros de julgamento, tendo violado, designadamente, os arts. 18.º, 106.º, 168.º/1/1 da CRP (actualmente arts. 103.º/2 e 165.º/1/i), 266.º e 268.º/3 da CRP, 1.º do DL 256-A/77, bem como os 3.º, 5.º, 6.º, 124.º e 125.º do CPA.

Contra-alegou a autoridade recorrida, sustentando que deve ser negado provimento ao recurso.

Neste STA a EPGA emitiu duto parecer, segundo o qual “a decisão recorrida procedeu a uma correcta análise dos factos, interpretação e aplicação da lei, não merecendo qualquer reparo”.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2. É a seguinte a matéria de facto fixada na instância e que não vem contraditada:

a) O recorrente apresentou, em 17/2/92, requerimento dirigido ao Presidente da Câmara Municipal de Lisboa, onde, na qualidade de proprietário, submete à aprovação um projecto de obra nova que pretende levar a efeito no edifício sito na Av. 5 de Outubro, 357, freguesia do Campo Grande, em Lisboa, solicitando ainda que a licença seja posta a pagamento após a aprovação pelo prazo de 3 anos.

b) O requerimento referido em a) deu origem ao processo n.º 5480B/92 da CML, onde, em 11/12/94, foi proferido, pelo Vereador Luís Simões, o despacho aqui recorrido, do seguinte teor: “Concordo”.

c) O despacho referido em b) incidiu sobre a seguinte informação, prestada naquele processo em 6/12/94:

“No caso de concordância superior com o exposto no processo “E” n. 51/DP/94, que nesta data se submete a despacho, a licença de construção do presente processo ficará condicionada ao seguinte:

Pagamento de Taxa Urbanística no valor de Esc. 55.949.700\$00.

b) O proprietário obriga-se a reconhecer sobre a parcela orlada a cor azul com área de 231,76 m² na cópia da planta n. 94/153/05 do Departamento de Gestão Imobiliária a existência de passagem pública a peões e veículos na superfície.

c) Mais se obriga a fazer constar da futura descrição predial da mesma parcela a existência daquela passagem pública.”

d) Em 7/12/94 o recorrente, alegando conhecimento informal das contas para efeitos de aplicação da Taxa Municipal de Infra-Estruturas Urbanas, apresentou reclamação, dirigida ao Presidente da Câmara Municipal de Lisboa, onde, pelos fundamentos que ali invoca, “pede

a revisão do estudo que fixou a taxa urbanística a pagar, designadamente por forma a ser-lhe considerada a superfície das construções existentes, a possibilidade de um piso recuado no lote e o seu contributo para a urbanização da zona”.

e) Sobre a reclamação referida em d), foi prestada, em 20/12/94, pelo director do Departamento de Património da CML, a seguinte informação:

«1. O requerimento levanta uma série de questões de natureza jurídica umas e impugnando a fórmula e método de cálculo outras.

2. Quanto às primeiras, não colherão as alegações sobre a validade jurídica da taxa de urbanização, face à prática continuada do Serviço e ao suporte de pareceres que a enquadra.

Poderá carecer de ponderação o que se expõe no que respeita à consideração da aplicação da lei no tempo, bem assim no que se refere ao percurso de apreciação do projecto (e suas consequências na data do deferimento e aplicação do enquadramento normativo quanto às regras do estudo económico).

Está um pouco em causa a transição de critérios de apreciação da prática urbanística, em que a fronteira entre a aceitação dos promotores e a imposição dos serviços é por vezes ténue.

3. Abstendo-nos da pronúncia sobre os aspectos citados, tomaremos apenas em conta o que deles for relevante para a contestação do apuramento da taxa de urbanização.

E nesse aspecto parece ter razão o requerente, nas considerações que expõe sobre LP (Lote Padrão): a apreciação não afasta a validade do plano e este previa R+9P Assim e apenas para aproximar o projecto da altura definida no estudo pensa-se poder acolher a sugestão do requerente quanto ao piso recuado.

Acolhendo-se a proposta, o LP seria corrigido, de acordo com os coeficientes aplicáveis, para 3346,20 m²/p o que, com a consideração da AE (área existente), constante da caderneta predial, conduziria a uma TRIU de $\frac{1}{(3346,20-458,60)} \times 4 * (3744,45-3346,20) \times 4 \times 10 / \times 1.450\$00 = 39.846.580\$00$.

É o que se sugere, crendo-se que o requerente considere ultrapassadas as questões de natureza jurídica, que levanta.»

f) Sobre a informação referida em d), e após despacho de concordância do Director Municipal, foi proferido, em 3/1/95, pelo Vereador Luís Simões, o despacho “Concordo”, aqui recorrido, e ordenada a remessa dos autos à DMPGU (Direcção Municipal de Planeamento e Gestão Urbanística).

g) Em 3/3/95 foi proposto, pelo engenheiro dos serviços, ao director de departamento do DGU, “o deferimento do processo, devendo a execução das obras observar as condições do respectivo alvará de licença de construção e ficar concluída no prazo de validade do mesmo”, constando como condicionamento prévio da licença de construção o “pagamento de encargos de urbanização”, proposta que, após a concordância do referido director, obteve o despacho “Concordo” do Presidente da Câmara Municipal de Lisboa, em 14/3/95, aqui recorrido.

h) O recorrente foi notificado por carta de 20/3/95, além do mais, do seguinte:

“que o processo n. 548/OB/92 foi deferido, nos termos do art. 19º, n.º 1, do DL n. 445/91, por despacho do director proferido em 14/3/95 . . . “ . . . deverá requerer, no prazo de 90 dias a contar da data da recepção desta carta, a emissão de alvará da respectiva licença

de construção, salvo o que, nos termos do art. 20º do DL n.ºs 445/91, caducará o despacho dado ao processo “OB” acima referido”.

i) Por requerimento entrado em 31/3/95, na CML, o recorrente solicita “que seja posta a pagamento a licença de construção referente ao processo n. 548/OB/92, cuja obra se situa na Av. 5 de Outubro, 357, freguesia do Campo Grande”.

j) O requerimento referido em i) foi deferido, por despacho do chefe da 1ª repartição da DMPGU, em 31/3/95, face à informação de que . . . o processo 548/OB/92 se encontra deferido. Assim propõe-se o deferimento do presente processo e posteriormente o seu envio à repartição de Contabilidade”.

l) O recorrente foi notificado por carta de 31/3/95 de que “o processo n. 1419/PGU/1995 foi deferido por despacho do chefe de repartição, cuja fotocópia se junta”.

m) O recorrente foi ainda notificado, por carta de 7/4/95 de que “se encontra a pagamento a licença (. . .) de 2.017.508\$00 e guia 4930G de 38.846.580\$00, referentes a construção, taxa urbanística, para o prédio sito na Av. 5 de Outubro, 357, cujo processo camarário tem o n. 548/OB/92 (. . .) durante 30 dias úteis, a partir da data do aviso de recepção”.

n) A licença de obras de construção, referida em m), no montante de 2.017.508\$00, foi paga, pelo recorrente, em 8/5/95.

o) A guia de receita n. 4930, referida em m), no montante de 39.846.580\$00, foi paga, pelo recorrente, em 8/5/95.

p) Em 8/5/95 o recorrente dirigiu ao Presidente da Câmara Municipal de Lisboa um requerimento, onde, depois de referir o seu conhecimento de que a emissão de licença de construção foi condicionada ao pagamento da quantia de 39.849.000\$00, a título de taxa municipal de infra-estruturas urbanísticas e o seu entendimento de que tal exigência é manifestamente ilegal, pelos motivos que ali invoca, “solicita a revogação do despacho que condicionou a emissão de licença de construção requerida no processo respectivo ao pagamento da quantia em causa”.

q) Por despacho do Vereador Luís Simões, de 15/5/95, foi indeferido o requerimento referido em p), em concordância com o parecer do director do Departamento de Gestão Imobiliária, de 12/5/95, onde se refere, além do mais, que:

“1. Confirma-se o valor da TRIU obtido após conversações e colaboração do promotor, aqui requerente, na elaboração dos cálculos (proc. E).

(. . .)

“4. Estando a taxa liquidada de acordo com o que se encontra regulamentado, não se vê que possa ser atendido o pedido. Propõe-se indeferimento.”

r) O presente recurso contencioso deu entrada no tribunal em 29/6/95.

s) Em reunião da Assembleia Municipal de Lisboa de 11/7/91, e sob proposta do Vereador Luís Simões, foi aprovada a criação da taxa municipal de infra-estruturas urbanísticas, que se rege pelo Regulamento, cuja fotocópia se encontra a fls. 166 e 167, com as alterações introduzidas em Assembleia Municipal de 1993/05/27.

3. Está em causa neste recurso tão-somente o despacho do Sr. Presidente da Câmara Municipal de Lisboa.

Vejamos então.

O recorrente defende que a denominada taxa de urbanização é um imposto e não uma taxa, por isso que não exige qualquer nexo sinalagmático entre o pagamento da taxa urbanística que prevê e a prestação de qualquer actividade pela CML, pois não pressupõe a atribuição aos munícipes de um benefício concreto e individualizado, de que o pagamento da TRIU seja contrapartida.

Será a denominada taxa de urbanização um imposto e não uma taxa? A taxa em questão tem previsão no art. 1º da Taxa Municipal de Infra-Estruturas Urbanísticas, que dispõe:

“É estabelecida a taxa Municipal pela Realização de Infra-estruturas Urbanísticas, que constitui a contrapartida, devida ao Município, pelas utilidades prestadas aos particulares pelas infra-estruturas urbanísticas primárias e secundárias, cuja realização, remodelação, reforço, ou sobrecarga seja consequência de operações de construção, reconstrução ou ampliação de edifícios ou de alterações na forma de utilização destes”.

Aqui há - reconheça-se - uma contrapartida para o particular, como claramente se prevê no texto legal.

Daí pois a possibilidade de estarmos perante uma taxa, pois que aqui há um verdadeiro sinalagma.

É certo que no caso concreto não vem provado que a Câmara tenha executado ou suportado financeiramente a instalação ou reforço de quaisquer infra-estruturas urbanísticas que se tivesse tornado necessária em consequência do licenciamento e construção da obra da ora impugnante.

Mas uma construção, para mais do volume da considerada nos autos, provoca *eventual e previsivelmente* a necessidade do reforço de determinadas infra-estruturas (actuais ou futuras), mas exige *sempre* a sua *manutenção* (actual e futura), pelo que se é levado à conclusão necessária que o não suporte actual de financiamento, por parte da Câmara Municipal, com a instalação e reforço de infra-estruturas, não significa que quer o reforço das infra-estruturas, quer a sua manutenção, não tenham necessariamente lugar no futuro.

E a sobrecarga das infra-estruturas não deixa de ser uma consequência directa da realização de obra de tal envergadura.

Traz-se, a propósito, à colação o acórdão do Tribunal Constitucional de 15/06/99 ⁽¹⁾.

Aí se escreveu:

“Na verdade, afastada a exigência de uma absoluta correspondência económica entre as prestações do ente público e do utente, o critério adoptado fundamentalmente pela ponderação da área de construção - índice quer da utilidade retirada pelo obrigado quer do grau de exigência na realização, reforço, manutenção ou funcionamento de obras de infra-estruturas urbanísticas - não deixa de ser ditado por uma preocupação de proximidade entre o custo e a utilidade da prestação do serviço e o montante da taxa.

E também não contradiz a bilateralidade da taxa a eventualidade de a prestação do serviço não implicar vantagens ou benefícios para quem é obrigado ao pagamento, muito embora seja considerável, no caso, a probabilidade dessas vantagens ou benefícios em qualquer das modalidades de obras de infra-estruturas urbanísticas (realização, reparação, manutenção e funcionamento) em geral exigíveis, ou convenientes, quando se efectuam as construções ou operações de lo-

⁽¹⁾ Acórdão n. 357/99/T. Const., Proc. n. 1005/98, in DR. II Série, n. 52, de 2/3/2000.

teamento referidas nos arts. 2º e 3º do Regulamento, o que do mesmo modo retira o carácter presuntivo, em abstracto, das maiores despesas ou encargos por parte da pessoa pública que é próprio das *contribuições especiais por maiores despesas*.

Por outro lado, a circunstância de aquelas obras poderem gerar utilidade para a generalidade da população não contende com o facto de elas serem efectuadas no *interesse* do onerado, que delas retira, ou pode retirar, uma utilidade própria (o serviço prestado é, nesta dimensão, específico e divisível).”

Estas considerações, feitas a propósito do “Regulamento da Taxa Municipal de Urbanização de Amarante”, têm evidente similitude, a nosso ver, com a hipótese normativa em apreciação.

Assim sendo, como julgamos que é, não se pode dizer que a denominada taxa de urbanização, liquidada pela Câmara Municipal de Lisboa, ao abrigo da referida norma legal, ora em apreciação, não seja uma taxa.

É efectivamente uma taxa.

E como tal não enferma da invocada inconstitucionalidade.

É certo que o recorrente invoca, como reforço da sua tese a exigência, por parte da CML de uma parcela de terreno, que corresponderia, ela sim, à prestação devida por parte do recorrente, correspondendo tal cedência do terreno à referida taxa.

Daí que tenha dito na conclusão 3ª que “a exigência da quantia em causa no caso concreto consubstancia um verdadeiro imposto, uma vez que no caso *sub judice* a prestação dos recorrentes pela eventual “*sobrecarga urbana*” ou pela “*diminuição do status quo existente*” encontrava-se realizada através da cedência de uma parcela do terreno, pelo que a quantia exigida aos ora recorrentes não reveste a proporcionalidade característica das taxas”.

E isto porque, segundo ele (conclusão 9ª) deveria, pelo menos, ter sido levado em consideração o valor da parcela de terreno cedida pelos ora recorrentes”.

Que dizer da referida parcela que lhe foi exigida?

A questão foi levada ao probatório [alínea c, subalínea b)].

Aí se diz que: “O proprietário obriga-se a reconhecer sobre a parcela orlada a cor azul com área de 231,76 m² na cópia da planta n.º 94/153/05 do Departamento de Gestão Imobiliária a existência de passagem pública a peões e veículos na superfície.”

Pois bem.

Como é bom de ver a cedência da parcela em causa nada tem a ver com a taxa urbanística, pelo que lhe não é oponível.

De tudo isto, que atrás se disse, resulta que não procedem assim as conclusões 1ª a 8ª das alegações de recurso.

E que dizer da conclusão 9ª?

Será que “o despacho em análise enferma de manifesta falta de fundamentação de facto e de direito, pois não demonstra a necessidade presente ou futura da realização, remodelação ou reforço da construção do edifício em causa, nem invoca qualquer fundamento legal que habilite a entidade recorrida a impor o pagamento efectuado, sem, pelo menos, ter sido levado em consideração o valor da parcela de terreno cedida pelos ora recorrentes, pelo que foram frontalmente violados o art. 268º/3 da CRP, art. 1º do DL256-A/77, os arts. 124º e 125º do CPA”?

Pois bem.

Quanto a esta questão, diremos que os recorrentes não têm razão.

Na verdade, a problemática do valor da parcela do terreno cedido nada tem a ver com a taxa, como acima dissemos.

Por outro lado, a necessidade presente ou futura da realização, remodelação ou reforço de infra-estruturas da construção do edifício em causa, resultam da mera construção de um edifício da dimensão do que está em causa nos autos, como acima se referiu.

Finalmente, a fundamentação do despacho recorrido “Concordo”, é possível, na medida em que se trata de um despacho de concordância com a informação dos serviços (e que consta da alínea e) do probatório), de cujos fundamentos se apropriou, como tal é consentido pelo art. 125º, n.º 1, do CPA.

Não procede assim tal conclusão.

Finalmente, e como se refere no acórdão recorrido, sem oposição do recorrente, que “à data do despacho já se encontrava suprida a falta de indicação expressa da lei habilitante, na redacção inicial do RTMIEU”, não se verifica a pretendida e inicialmente alegada violação do art. 115º, n.º 7, da CR, na versão então em vigor.

O acórdão recorrido não merece censura.

4. Face ao exposto, acorda-se em negar provimento ao recurso. Custas pelos recorrentes, fixando-se a taxa de justiça em 300 euros e a procuradoria em 50 %.

Lisboa, 26 de Junho de 2002. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Benjamim Rodrigues* (com declaração anexa) — *Alfredo Madureira*.

Declaração de voto

Votei a decisão, embora tenha grandes dúvidas, que ainda não consegui ultrapassar, quanto à natureza da taxa quando, como é o caso, esta é exigida pelas utilidades prestadas por infra-estruturas urbanísticas primárias ou gerais que acabam por satisfazer necessidades passivas de todos os contribuintes.

Benjamim Rodrigues.

Acórdão de 26 de Junho de 2002.

Assunto:

IRC. Reclamação da decisão de fixação da matéria colectável. Impugnação judicial. Relatório da Inspeção. Fundamentação do acto tributário subsequente.

Doutrina que dimana da decisão:

- I — *De harmonia com o disposto nos artigos 84º e 136º do CPT, da decisão que fixa a matéria tributável com fundamento na alegada errônea quantificação cabe reclamação para a comissão de revisão.*
- II — *E esta reclamação integra, nos termos dos apontados preceitos legais, condição de procedibilidade da subsequente impugnação judicial.*

III — A alegada circunstância de ao contribuinte não ter sido oportunamente enviado o Relatório da Inspeção com base na qual se procedeu à liquidação adicional de IRC, não contendendo com a validade intrínseca do acto de liquidação, releva tão só em sede de eficácia do mesmo e, por isso mesmo, nestes casos, a lei confere ao contribuinte a faculdade prevista, ao tempo, no art.º 22º do CPT, a que hoje corresponde o art.º 37º do CPPT.

Recurso n.º 25 822. Recorrente: ASEA BROWN BOVERI, SGPS, S.A.; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Juiz Consº Dr. Alfredo Madureira.

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

Inconformada com a aliás douta sentença do TT de 1ª Instância de Lisboa, 4º Juízo, 2ª Secção, que julgou improcedente por não provada a impugnação judicial deduzida contra a liquidação n.º 8310011650 de IRC/90 no montante de 9.720.604\$00 e consequentemente absolveu da respectiva instância a Fazenda Pública, dela interpôs recurso jurisdicional para esta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, a Impugnante “Asea Brown Boveri, S.G.P.S., S.A”, nos autos convenientemente identificada.

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

1ª - A impugnação apresentada pela sociedade ora Recorrente é tempestiva, porquanto deu entrada dentro do prazo legal de 90 dias após o termo do prazo para pagamento voluntário do imposto liquidado artigo 123º, n.º1, alínea a), do C.P.T., pelo que a consideração da intempestividade da mesma impugnação decorreu de um lapso manifesto cometido pelo Meritíssimo Juiz da 1ª Instância na contagem do referido prazo;

2ª - A impugnação judicial apresentada pela sociedade ora Recorrente é o meio próprio para atacar a liquidação que individualmente lhe foi efectuada, porquanto o fundamento da mesma constitui uma ilegalidade concreta ilegalidade do acto de caducidade da autorização para tributação pelo regime do lucro consolidado e o pedido deduzido consistiu na anulação integral do acto de liquidação impugnado;

3ª - A correcção quantitativa levada a cabo pela Administração Fiscal encontra-se ferida do vício de falta de fundamentação que origina a invalidade do acto tributário em causa, constituindo desta forma uma violação dos artigos 19º, alínea b), 21 e 82º do C.P.T., sendo que este último exige que a fundamentação dos actos tributários contenha as operações de apuramento da matéria tributável e do imposto; os artigos 124º, n.º 1, alínea a), e 125º do C.P.A., e ainda o artigo 268º, n.º 3, da C.R.P.

4ª - A sociedade ora Recorrente é parte legítima, não se verificando no caso concreto qualquer situação de litisconsórcio necessário, de acordo com o disposto no artigo 28º do Código de Processo Civil.

Não foram apresentadas quaisquer contra-alegações.

O Ex.º Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal emitiu, depois, mui douto e fundamentado parecer pronunciando-se pelo provimento parcial do presente recurso com base no sufragado entendimento de que, ao contrário do decidido, não só

não é caso de litisconsórcio necessário, como não se verificaria ocorrer a decretada intempestividade da presente impugnação judicial.

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

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

A). ASEA BROWN BOVERI ELÉCTRICA, L.^{DA} alegando possuir o domínio total das duas sociedades acima identificadas, Asea Brown Boveri - Serviços de Assistência Técnica, L.^{da} e Electronave - Reparações Industriais e Marítimas, L.^{da}, bem como alegando estarem reunidos os requisitos exigidos pelo art. 59º do CIRC, requereu, por requerimento de 28.04.89, autorização para que o lucro tributável em IRC fosse calculado em conjunto para todas as sociedades do Grupo, mediante a consolidação dos Balanços e das demonstrações de resultados das sociedades que o integram, conforme documento de fls. 68 a 69, que se dá por reproduzido;

B). Tal autorização foi concedida por despacho de 08/09/89 de sua Ex.^o o SEAF, conforme informação de fls. 22 a 24 e doc. de fls. 127 a 130, que se dão por reproduzidos;

C). O respectivo grupo ficou a ser constituído pelas seguintes sociedades:

- **Asea Brown Boveri Eléctrica, L.^{da}** - pessoa colectiva n.º 500031975, como sociedade dominante;

- **Asea Brown Boveri** - Serviços de Assistência Técnica, L.^{da}, pessoa colectiva n.º 502129972;

- **Electronave** - Reparações Industriais e Marítimas, L.^{da}, pessoa colectiva n.º 502129972, conforme anexo 22-C de fls. 29 e Relatório da Inspeção de fls. 109 e segs., que se dão por reproduzidos;

D). A impugnante, na qualidade de sociedade dominante, autoliquidou em 31.05.91 o IRC, no montante a pagar de 24.198.460\$00 (colecta de 54.291.892\$00) relativo ao ano de 1990, conforme documento de fls. 25 a 30-v, que se dá por reproduzido;

E). Em cumprimento da Ordem de Serviço n.º 3000/94 de 26/11/94, os serviços de Fiscalização procederam à análise do lucro consolidado do grupo "ASEAN BROWN BOVERI ELÉCTRICA, L.^{DA}", dos exercícios de 1990 e 1991, tendo verificado que a sociedade dominante adquirida, em 29.12.89, o domínio total sobre a sociedade ABB-SGII, AS, conforme informação indicados na al. C);

F). Os Serviços de Fiscalização entenderam, então, que a composição do Grupo se modificara, e, em consequência, que a autorização de consolidação referida na al. B), abrangendo os exercícios de 1989 a 1991, caducara em 31.12.89, face ao preconizado na al. c) do ponto 8.2. da circular 4/90 de 9 de Janeiro, conjugado com o ponto 9.2 da mesma circular, conforme informação referida na alínea B) supra;

G). Por outro lado a impugnante não apresentou qualquer requerimento, nos termos do disposto no art.º 59º do CIRS, pedindo a autorização para a tributação pelo lucro consolidado, nos exercícios de 1990 e 1991, na sequência da aquisição do domínio sobre a ABB, sendo certo que esta também tinha a sua sede situada no estrangeiro, conforma informação referida na al. anterior;

H). Como consequência da alegada caducidade, cada uma das três sociedades que constituíam o Grupo ASEA BROWN BOVERI ELÉCTRICA, L.^{DA}, foi tributada autonomamente para efeitos de IRC, relativamente aos exercícios de 1990 e 1991, tendo sido emitidos os respectivos DC-22, que para além dos valores constantes das declarações

mod. 22 individuais, decorrentes do facto de se ter considerado verificado a anulação da consolidação fiscal, incluíram ainda as correcções resultantes da análise efectuada às referidas declarações mod. 22, conforme informação referida na alínea e documentos de fls. 70 a 86, que se dão por reproduzidos;

I). Na sequência da anulação da consolidação fiscal nos exercícios de 1990 e 1991, o grupo deixou de poder beneficiar da absorção automática dos prejuízos verificados nos respectivos exercícios nos montantes de:

1991:

ABB - Electronave R. Ind. Marítimas, L.^{da} - 1.717.309\$ - 7.110.911\$;

ABB - Serviços Assistência Técnica, L.^{da} - 72.987.662\$, conforme informação já referida;

J). Em consequência, à impugnante foi liquidado IRC, individualmente, no montante de 33.919.064\$00 (que inclui 17.606.480\$00 de juros compensatórios), ao qual foi deduzida a quantia acima referida de 24.198.460\$00, pelo que a impugnante teria que pagar a diferença de 9.720.604\$00, com data limite de pagamento voluntário em 22.11.95, conforme liquidação de fls. 20, que se dá por reproduzida;

L). A impugnação foi deduzida no dia 2 de Fevereiro de 1996, conforme carimbo de recepção aposto na primeira folha da p.i., que se dá por reproduzido;

M. A impugnante vem alegar:

- Ilegalidade da caducidade da autorização do regime de tributação pelo lucro consolidado;

- Errónea quantificação dos rendimentos;

- Ausência de fundamentação;

- Duplicação de colecta, conforme p.i., que se dá por reproduzida;

N). A impugnante, no art.º 2º da douda p.i., alega "Entendemos que as correcções efectuadas (que impugnaremos autonomamente em relação a cada uma das liquidações individualmente consideradas) deveriam ter sido feitas (...);

O). Nas conclusões a), b) e f) a impugnante conclui que "A impugnante foi indevidamente tributada autonomamente quando o devia ter sido como empresa dominante de um Grupo abrangido pela tributação pelo lucro consolidado;" "As correcções a que porventura houvesse lugar, deveriam Ter sido feitas à autoliquidação incidente sobre a matéria colectável consolidada;" "A liquidação efectuada é ilegal, por errónea quantificação dos rendimentos (...) ilegalidade da caducidade do regime anteriormente autorizado (...), terminando com o seguinte pedido:

"Em face ao exposto, (...) se digne julgar a final procedente e provada a impugnação deduzida, ordenando-se a anulação do IRC e Juros Compensatórios no total de 9.720.604\$00";

P). Por outro lado, no artigo 55º da p.i., alegou: "Porque tal caducidade implicou liquidações autónomas nas sociedades dependentes é deduzida nesta data impugnação contra a liquidação n.º 8310011500, de 04.08.1995, efectuada à sociedade ABB — Serviços de Assistência Técnica, L.^{da}, pessoa colectiva n.º 502.129.972";

Q). No artigo 56º, a impugnante alegou "As liquidações efectuadas às empresas, individualmente, são ilegais, pelos motivos que já anteriormente se expressaram.;"

R). Na segunda parte do art.º 60º da p.i., a impugnante diz que "Dado que a decisão que vier a ser proferida sobre a manutenção ou não da tributação do Grupo pelo lucro consolidado, tem efeitos sobre o que poderá ser decidido na presente acção, requer-se, desde já, a apensação daquele processo neste."

S). A impugnante não deduziu reclamação nos termos do disposto no artigo 84º do CPT;

T). A ABB — Serviços de Assistência Técnica, Lda, pessoa colectiva n.º 502.129.972, deduziu impugnação contra a liquidação de IRC do ano de 1990, que lhe foi feita individualmente, a qual foi registada na Repartição de Finanças do 10º Bairro Fiscal com o n.º 3255963000982, ainda em fase de instrução, conforme certidão de fls.263 a 277, que se dá por reproduzida;

U). Na impugnação referida na alínea anterior, depois de pedir a apensação da impugnação a estes autos, a respectiva impugnante termina com o seguinte pedido: "Termos em que, autuada, (...) deve a mesma ser julgada procedente, apurando-se a matéria colectável relativamente ao ano de 1990 pelo regime da consolidação de resultados anulando-se a importância de 33.388.388\$00, liquidada indevidamente.";

V). A ABB — Electronave - Reparações Industriais e Marítimas, Lda não apresentou qualquer processo de impugnação contra a liquidação individual que lhe foi efectuada, conforme confissão da impugnante a fls. 261, cujo requerimento se dá por reproduzido.

Não se provou que tenha havido duplicação de colecta, face ao teor das declarações mod. 22 de fls. 25 a 30 (consolidado) e 75 a 78-vº, liquidação de fls. 20 e informação de fls. 213 e segs., dando-se esta por reproduzida.

E, com base nela houve por bem julgar intempestiva [cfr. art.º 123º, n.º 1, al. a), do CPT] a impugnação judicial apresentada e, mesmo que assim não fosse, sempre a impugnação não poderia proceder quer porque a Impugnante alegara errónea quantificação de rendimentos e falta de fundamentação quando é certo que quer por não haver reclamado, nos termos dos arts. 84º e seguintes do CPT para a respectiva comissão de revisão, quer por não ter lançado mão da faculdade prevista no art.º 22º do mesmo diploma adjectivo, não o poderia agora eficaz e validamente fazer, considerando ainda e a final que, "... a impugnante desacompanhada das outras empresas do Grupo, é parte ilegítima para requerer a revogação da decisão de caducidade do regime de consolidação de resultados", sendo certo que, só neste caso, poderia ver anulada a liquidação individual".

É contra o assim decidido que se insurge a Impugnante e ora Recorrente, nos termos das transcritas conclusões, com elas suscitando, em síntese e fundamentalmente, quatro questões jurídicas de cuja decisão emergirá a sorte do presente recurso e consequentemente da impugnação apresentada, a saber: a da controvertida tempestividade da impugnação, a da utilização de meio judicial de reacção errado, da falta de fundamentação e, por fim, da também questionada legitimidade da Recorrente.

Vejamus então.

Da tempestividade da impugnação.

Tem aqui manifestamente razão a Recorrente. Com efeito e de harmonia com o convocado art.º 123º, n.º 1, al. a), do CPT a impugnação judicial para ser tempestiva há-de ser apresentada no prazo de 90 dias contados do termo do prazo do pagamento voluntário do imposto (o IRC adicionalmente liquidado); este, como vem estabelecido em J) do probatório terminava em 22.11.95 (cfr. fls. 20), pelo que, tendo a impugnação judicial sido apresentada em 02.02.1996, como se fixou em L) da matéria de facto, manifesto é que era então tempestiva, já que aquele prazo só conheceria termo final no seguinte dia 23.02.1996.

Da legitimidade da impugnante.

Na sindicada sentença acolheu-se entendimento de que sendo a Impugnante a sociedade dominante e tendo impugnado nos presentes autos a liquidação adicional e individual que lhe foi notificada sem considerar ou levar em conta as das sociedades dominadas, ocorria litisconsórcio necessário que demandava a decretada ilegitimidade da Impugnante para, por si só, impugnar aquela liquidação.

Também aqui não pode manter-se o sentido decisório da impugnada sentença.

Com efeito e como bem atentamente evidencia o Ilustre Procurador-Geral junto deste Supremo Tribunal, tal como aliás resulta do probatório da sindicada sentença, "... o que está em causa não é a tributação do lucro consolidado das empresas, que foi julgado caduco, mas sim uma liquidação adicional individualizada da sociedade dominante, que lhe é posterior e independente desse regime."

Assim é já perante o disposto nos arts. 26º e 28º do CPC, aplicáveis ex vi do art.º 2º, al. f), do CPT, e art. 37º al. c) deste último diploma adjectivo, não só não ocorre qualquer situação de litisconsórcio necessário, como se não verifica a consequentemente decretada ilegitimidade.

Tendo sido impugnada a liquidação adicional e individualizada de IRC feita à Impugnante, na sequência aliás da declarada caducidade da tributação pelo lucro consolidado, manifesto é também que aquela assiste a necessária legitimidade (interesse directo em demandar, art.º 26º, n.º 1, do CPC), pois, *in casu*, é o sujeito passivo do questionado imposto, art.º 37º, al. c), do CPT.

Quanto à necessária e prévia reclamação para a comissão de revisão e à invocada falta de fundamentação do acto tributário.

Não merece, em qualquer destes segmentos decisórios, censura a sindicada sentença.

É, com efeito, seguro e pacífico que, perante o disposto nos artigos 84º e seguintes do CPT, da decisão que fixa a matéria tributável com fundamento em errónea quantificação cabe reclamação para a comissão de revisão e que esta é condição da impugnação judicial com aquele fundamento - cfr. art.º 84º, n.º, 3 do CPT.

E é igualmente incontroverso que a alegada falta de fundamentação do acto tributário, com base na invocada circunstância de à Impugnante não ter oportunamente sido enviado o Relatório da inspecção com base na qual se procedeu à consequente liquidação adicional, se não verifica ocorrer pois, como vem julgado, tal facto circunstância não só não contende com a validade intrínseca do questionado acto que naquele relatório encontra fundamentação bastante, como apenas confere à Impugnante a faculdade de lançar mão do expediente processual previsto no convocado e aplicável art.º 22º do mesmo diploma adjectivo.

E apesar da procedência da impugnação jurisdicional apreciada, resultaria, ainda assim, improcedente a impugnação judicial *proprio sensu* apresentada, não fora a também invocada ilegalidade do acto de caducidade da autorização para tributação pelo regime do lucro consolidado.

Sobre o ponto e independentemente de, como se deixa referido, não proceder a decretada ilegitimidade da Impugnante e Recorrente para, enquanto sociedade dominante e em nome próprio, impugnar a liquidação adicional de IRC que lhe foi individualmente transmitida também com base na alegada ilegalidade decorrente da não caducidade da autorização para tributação pelo regime do lucro consolidado.

Importa, já perante os factos materiais da causa e o disposto no art.º 59º do CIRC, apreciar e decidir se deles emerge ou decorre razão para manter a controvertida decisão administrativa de considerar caduca a questionada autorização para a tributação pelo lucro consolidado ou se, como sustenta a Impugnante e ora Recorrente, tal decisão consubstancia ilegalidade invalidante da impugnada liquidação adicional e individual, porventura por se não verificarem, *in casu*, os pressupostos legais que demandam a caducidade daquele regime face ao disposto no referido preceito do CIRC e atentas as alterações que lhe foram introduzidas pelo DL n.º 251-A/91, de 16 de Julho.

Com efeito e como se sumariou em acórdão deste Supremo Tribunal de 05.04.2000, processo n.º 24.732.

”1 - A autorização para tributação pelo lucro consolidado, a que se refere o n.º 1 do art.º 59º do CIRC, é constitutiva do direito de tributação segundo esse regime e só abrangia, antes do aditamento do n.º 7, as empresas que integrassem o grupo tido em conta em tal autorização.

2 - Só o n.º 7 do art.º 59º do CIRC, que foi introduzido pelo DL n.º 251/91, de 16 de Julho, é que previu a possibilidade da autorização antes concedida ser estendida ao novo grupo no ano em que a sociedade dominante passe a ter domínio de uma ou mais sociedades que satisfaçam as condições do n.º 2, sendo esse alargamento limitado, porém, apenas a esse ano, salvo obtenção posterior de nova autorização.

3 - A inclusão no grupo de outras sociedades, antes da vigência deste n.º 7, não implicava por si própria a caducidade da autorização concedida ao grupo para a tributação em conjunto nos casos em que não fosse, entretanto, obtida a autorização para a tributação em conjunto no novo grupo, mas impossibilitava apenas que no cálculo do lucro tributável do grupo se incluísse o relativo à sociedade nele entretanto abrangida.

4 - (...).”

Sobre tais questões é porém e naturalmente omissa a sindicada sentença, pois, prejudicialmente, julgara a Impugnante parte ilegítima.

Assim e porque este julgado se não manteve importa que, sobre aquelas, se pronuncie o tribunal recorrido já que, como salientam quer o Ex.º Magistrado do Ministério Público, quer a Recorrente, a questão da caducidade da autorização para a tributação pelo lucro consolidado era precisamente o fundamento essencial do pedido final de anulação da liquidação individualmente efectuada.

Pelo exposto, acordam os Juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em julgar procedente o presente recurso jurisdicional e, em consequência, revogar o sindicada sentença nos segmentos decisórios apontados, julgando antes tempestiva a impugnação judicial apresentada e a Impugnante Asea Brown Boveri, SGPS, S A, parte legítima, determinando a baixa dos autos ao TT de 1ª Instância para ser tomada posição acerca da também invocada e controvertida questão da caducidade da autorização da tributação pelo lucro consolidado.

Sem custas.

Lisboa, 26 de Junho de 2002. — *Alfredo Madureira* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Lúcio Barbosa*.

Acórdão de 26 de Junho de 2002.

Assunto:

Nulidade de acórdão. Não conhecimento de factos alegados nas alegações.

Doutrina que dimana da decisão:

I — *Alegando o impugnante, em alegações de recurso perante o TCA, determinados factos que pretende se conheçam, e que não foram levados ao probatório, e dos quais pretende extrair determinadas ilações jurídicas, impõe-se que o TCA se pronuncie sobre eles.*

II — *Não o fazendo, abstraindo totalmente das razões de facto alegadas pelo recorrente, omite pronúncia em questão de julgamento em matéria de facto.*

III — *Tal acórdão é nulo.*

Recurso n.º 26017. Recorrente: FAZCONTA — Material de Escritório e Contabilidade, L.ª; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Lúcio Barbosa Acórdão.

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

1. FAZCONTA — Material de Escritório e Contabilidade, L.ª, com sede na Praça 8 de Maio, 5, 2º, Figueira da Foz, impugnou judicialmente, junto do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Coimbra, a liquidação adicional de IRC do ano de 1992.

O M.º Juiz daquele Tribunal julgou a impugnação improcedente. Inconformada, a impugnante interpôs recurso para o Tribunal Central Administrativo.

Este negou provimento ao recurso.

De novo inconformada, a impugnante trouxe recurso para este Supremo Tribunal, formulando as pertinentes conclusões nas respectivas alegações de recurso.

Nestas, e para além de defender a ilegalidade do acórdão (por violação do art. 51º do CIRC e do art. 121º do CPT), defende igualmente a nulidade do acórdão recorrido.

Quanto à questão da nulidade, são as seguintes as razões (conclusões) em que alicerça a sua pretensão:

I. Quanto aos factos provados, o acórdão foi seguidista quanto à decisão da 1ª instância e refugiou-se na remissão para os lucros indicados pelo relatório dos TVT e não teve em conta que os rendimentos que são indicados como omitidos se trata de situações não remuneradas, ponto este em que é manifestamente omissa a decisão recorrida.

J. Apesar de no ponto 2.1. se terem demonstrado — *cliente a cliente* — as situações que foram provadas pelos depoimentos e de *se ter formulado as conclusões respectivas* — conclusões I) e J) —, nem uma palavra sobre o assunto, sendo certo que as decisões judiciais têm de incidir sobre as conclusões formuladas, demonstrando o infundado das mesmas e não aconteceu nada disso, pois em 4 linhas responde-se — *sem se responder* — a 11 situações concretas de alteração da decisão da matéria de facto colocadas no recurso.

K. Verifica-se assim a *nulidade do acórdão recorrido*, por omissão de pronúncia sobre a questão de que *não existem serviços prestados remuneradamente e não facturados e muito menos existem avenças não facturadas*, como se deixou bem demonstrado.

L. Do mesmo modo se passam as coisas quanto ao problema dos *Computadores* — conclusão K) —, ao problema dos *Automóveis* — conclusão L) —, do Seguros — conclusão M) — e das amortizações do solo e dos impostos — conclusões N) e O), sobre a qual não há qualquer pronúncia, pelo que também com este fundamento é nula a decisão recorrida.

Não houve contra-alegações.

Neste Supremo Tribunal a EPGA defende que o acórdão é nulo. Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2. Impõe-se conhecer prévia e imediatamente da alegada omissão de pronúncia.

Vejamos então.

Nas suas alegações perante o TCA escreveu o ora recorrente, nas pertinentes conclusões:

(...).

1) Devem assim ser aditados à matéria de facto dada como provada, os pontos de facto referidos nos pontos 2.1 a 2.3 das presentes alegações, pois só assim se respeitará integralmente a prova produzida em juízo, nomeadamente no que se refere a *todos e cada um dos eventuais clientes da ora recorrente, qual a real situação de facto, quanto à situação dos computadores, seus encargos e custos e, por fim, quanto às viaturas automóveis da empresa e sua afectação à obtenção do rendimento da mesma.*

E realmente nos pontos 2.1 a 2.3 das alegações, o recorrente inurge-se contra a matéria dada como provada no probatório da sentença recorrida, pretendendo-se que sejam dados como provados factos (que identifica), cuja formulação ele próprio explicita.

Do mesmo modo, e embora de forma menos explícita, há factos referidos nas alíneas K), L), M) e O) das conclusões das alegações de recurso perante o TCA em que o recorrente suscita questões de facto que não encontram eco na decisão recorrida.

Pois bem.

No acórdão recorrido não se tomou qualquer posição sobre as questões de facto que o recorrente suscita e que pretende sejam julgadas num determinado sentido.

No acórdão recorrido escreveu-se expressamente o seguinte:

“Com interesse para a decisão da causa considerou-se assente na sentença recorrida a seguinte factualidade.” (Segue-se a transcrição dos factos levados ao probatório da sentença recorrida.)

Depois escreveu-se o seguinte:

“Expostos os factos, vejamos então o direito.”

Quer isto dizer que o acórdão recorrido omitiu totalmente o julgamento em matéria de facto tal como era pretendido pelo recorrente.

Dai que tal acórdão enferme de nulidade por omissão de pronúncia, em questão de julgamento em matéria de facto.

É pois nulo o acórdão — art. 668º, n.º 1, al. d), do CPC, aplicável por força do disposto no art. 716º, n.º 1, do CPC.

Impõe-se assim a reforma do acórdão, no tocante à predita nulidade, intervindo na reforma do mesmo, se possível, os mesmos juízes art. 718º do CPC.

3. Face ao exposto, acorda-se em anular o acórdão recorrido concedendo-se assim provimento ao recurso.

Sem custas.

lisboa, 26 de Junho de 2002. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Benjamim Rodrigues* — *Alfredo Madureira*.

Acórdão de 26 de Junho de 2002.

Assunto:

Processo. Acórdão. Aclaração. Escopo.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *A aclaração é um instrumento de hermenêutica da decisão judicial, tendo por objecto o texto verbal da mesma.*
- 2 — *Ao apodar de ambíguo ou obscuro o acórdão aclarando, deve a parte precisar qual a parte do texto que padece desses vícios, devendo, no caso da ambiguidade, indicar quais os sentidos diferentes que o texto é passível de sugerir e no da obscuridade quais os termos, expressão verbal ou excerto discursivo cujo sentido comunicante não consegue apreender.*

Recurso nº 26 392. Reclamante: Sopol-Sociedade Geral de Construções e Obras Públicas, S. A.; Reclamados: Ministério Público e Fazenda Pública; Relator: Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Benjamim Rodrigues.

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

A - O relatório:

1. SOPOL - SOCIEDADE GERAL DE CONSTRUÇÕES E OBRAS PÚBLICAS, S.A., identificada com os demais sinais dos autos, veio requerer a aclaração do acórdão de 27 de Fevereiro de 2002 porquanto, em síntese, “restam dúvidas sobre a interpretação dada ao art.º 8º da Constituição da República Portuguesa, uma vez que o Supremo Tribunal afirma a recepção automática das normas de fonte comunitária, deverá considerar existir erro manifesto na determinação das normas aplicáveis, uma vez que o disposto no art.º 234º do Tratado de Amesterdão, não foi tomado em consideração, ao denegar a pretensão de reenvio apresentada pela recorrente”.

2. Os recorridos não responderam ao pedido.

Com os vistos dos senhores juízes-adjuntos cumpre decidir.

B - A fundamentação:

3. O art.º 669º, n.º 1, al. a), do CPC, aplicável aos acórdãos do Supremo por via do disposto nos arts. 716º, 732º, 749º e 762º da mesma lei adjetiva, dispõe que “*pode qualquer das partes requerer ao tribunal que proferiu a sentença: o esclarecimento de alguma obscuridade ou ambiguidade que ela contenha*”. O objecto do pedido de aclaração só pode ser o acórdão proferido enquanto meio de co-

municação racional e de decisão jurídica. O acórdão será "obscuro quando contém algum passo cujo sentido seja ininteligível" e ambíguo "quando alguma passagem se preste a interpretações diferentes" (1). O instituto da esclarecimento visa, assim, possibilitar a determinação de qual seja o exacto sentido comunicante do discurso decisório utilizado. Digamos que é um instrumento jurídico que é posto ao serviço da interpretação do texto decisório judicial. Ora na sua alegação, a recorrente não diz, com relação ao texto do acórdão e tão só com relação a ele, qual é o passo cujo exacto sentido não consegue apreender. Tão-pouco, por outro lado, precisa ou identifica, com relação igualmente ao texto verbal do acórdão, qual é o seu segmento que é passível de ser objecto de sentidos diferentes e de quais sejam esses hipotéticos sentidos diferentes. O que a recorrente faz em todo o seu discurso alegatório é, ao fim e ao cabo, negar o sentido do que bem entendeu que foi afirmado pela decisão aclaranda: Todo o seu arrazoado alegatório expressa uma antítese discursiva que é construída sobre a compreensão exacta do que foi o sentido do discurso decisório cujo acerto, porém, controverte. A questão que a recorrente coloca não diz respeito, assim, à apreensão do sentido da decisão, mas à correcção jurídica do que se decidiu e com o qual não concorda. Não há, pois, qualquer obscuridade ou ambiguidade do discurso do acórdão a esclarecer.

C - A decisão:

4. Destarte, atento tudo o exposto, acordam os juízes deste tribunal em indeferir o pedido de esclarecimento.

Custas do incidente pela reclamante com taxa de justiça de 99,00 euros.

Lisboa, 26 de Junho de 2002. — *Benjamim Rodrigues* (relator) — *Vitor Meira* — *Baeta de Queiroz*.

Acórdão de 26 de Junho de 2002.

Assunto:

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

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Para determinação da competência hierárquica, à face do preceituado nos artigos 32º, n.º 1, alínea b), do ETAF e 167º do Código de Processo Tributário, o que é relevante é que o recorrente, nas alegações de recurso e respectivas conclusões, suscite qualquer questão de facto ou invoque; como suporte da sua pretensão, factos que não foram dados como provados na decisão recorrida.*
- 2 — *Não releva, para efeitos da determinação da competência, saber se, para decidir a questão de direito tal como o*

tribunal ad quem a entende, vai ou não ser efectivamente necessário alterar a matéria de facto fixada na decisão recorrida, pois é ao tribunal que vier a ser julgado competente que cabe decidir o que releva ou não para a decisão.

- 3 — *Afirmando o recorrente, nas alegações e conclusões do recurso jurisdicional, factos que não foram dados como provados na decisão recorrida, o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito.*

Recurso n.º 26 586. Recorrente: Monte Crasto, Espumantes Naturais, S.A.; Recorrida: Fazenda Publica. Relator: Ex^{mo} Juiz Cons^o Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 — MONTE CRASTO, ESPUMANTES NATURAIS, S.A., interpôs para este Supremo Tribunal Administrativo recurso jurisdicional da sentença do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Aveiro que julgou improcedentes os embargos de terceiro que deduziu.

A recorrente apresentou alegações com as seguintes conclusões:

A) *Teve lugar uma penhora de marcas de vinhos por acto interno da Administração Tributária de 6 de Março de 1995, penhora essa que foi assegurada em uma execução tributária contra a entidade que de tais marcas seria proprietária.*

B) *O acto de penhora não teve qualquer repercussão fora dos autos executivos aquando, da sua prática, tendo-se mantido nos estreitos limites do procedimento executivo e apenas foi dado a conhecer a uma das testemunhas arroladas (Dr. Manuel Joaquim de Melo Pises Tavares dos Santos) por expedição de um ofício de 29 de Março de 1995, por ele recebido em 31 de Março de 1995.*

C) *Tendo-se tratado de um acto praticado nos aludidos termos - no restrito âmbito interno da Administração Tributária e sem o conhecimento de quem quer que fosse -, certo é que o registo da penhora em causa também apenas a Administração Tributária o registou em 29 de Março de 1995, pelo que se tem de dar como certo e assente que a sua eficácia, quanto a terceiros, apenas se pode aceitar a partir desta data, isto é, o acto em causa, da Administração Tributária não produziu quaisquer efeitos em termos de projecção para o exterior, pois os actos da Administração Tributária, como quaisquer actos da Administração Pública, só quando se tomam conhecidos podem produzir efeitos.*

D) *E, mesmo quarto à sociedade devedora ao Estado - a Executada -, o mesmo se deve entender, pelo que, até a mesma ter conhecimento da penhora, pôde dispor dos bens livremente.*

E) *Mais assim e por maioria de razão ainda se tem de entender quanto a quaisquer terceiros que, desconhecendo e não tendo que conhecer e especialmente não podendo conhecer a penhora, a não ser depois do registo da mesma, não podem ser afectados pela penhora, quanto a actos que sobre os bens penhorados sejam praticados antes do registo da penhora.*

F) *Efectivamente, antes do registo da penhora, neste caso concreto, a sociedade "Ergela" sem saber da penhora e sem mesmo sequer a poder conhecer, adquiriu a titularidade dos bens penhorados à sociedade alvo do procedimento executivo tributário e registou as marcas em causa*

(1) Cf. Alberto dos Reis, *Código de Processo Civil Anotado*, vol. v, p. 151.

a seu favor em 27 e 28 de Março de 1995, antes, por conseguinte, do registo da penhora.

G) Por assim ser, exercendo um direito seu, sem saber da penhora, vendeu as marcas em causa à Recorrente, a qual apenas em Novembro de 1995 e por notícia edital, soube que tinha tido lugar a penhora em apreço.

H) Tanto a dita “Ergela”, como especialmente a Recorrente, a primeira por a ter comprado à devedora ao e sem, como dito, saber da penhora e sem, também como dito, dela poder saber, a segunda, por a ter comprado a esta e sem nada também conhecer e sem nada poder conhecer, quanto à penhora, entraram logo na posse das marcas e houveram-nas como suas e fizeram-na, suas.

I) Apenas o atraso da Administração Tributária na tutela dos seus interesses, demorando inexplicavelmente a promoção da inscrição registal da penhora a seu favor, de 6 de Março de 1995 até 29 de Março de 1995 (!), é que possibilitou que se criasse uma situação como a que vem retratada nestes autos de embargos de terceiro.

J) Assim sendo, seria profundamente injusto permitir que a inércia da Administração Tributária afectasse entidades terceiras e que nada de nada têm que ver com a dívida exequenda, sem prejuízo de que as próprias regras inerentes ao direito registal saíam completamente deturpadas.

K) Do mais, é perfeitamente concebível o exercício de actos de posse efectiva e material, com intenção de possuir e com prática de actos concretos posse, sobre as marcas comerciais, enquanto coisas incorpóreas.

L) Tanto mais que a Administração Tributária até nomeou um fiel depositário, entregado-lhe a posse das marcas em apreço, reconhecendo-se assim, de forma implícita, que as mesmas são susceptíveis de actos de posse.

M) Se é possível a penhora deste tipo de bens para garantir créditos fiscais como; de resto, quaisquer outros créditos, então tem de ser possível, inerentemente, a defesa da posse sobre o mesmo tipo de bens.

N) A não ser assim, teríamos uma injustificada restrição ao direito de defesa de um qualquer terceiro que, tendo-os adquirido e por via da aquisição tenha entrado também no direito de os fruir, tenha de confrontar-se, sem nada poder fazer, com uma agressão a esse seu direito.

O) Além do mais não há, manifestamente, nenhum preceito concreto no Ordenamento Jurídico Português que inviabilize a posse sobre as marcas, sendo certo que, bem ao contrário, sendo a posse, como é, um direito real, não só pode beneficiar da protecção registal - em termos de presunção, possui quem constar do registo na qualidade de proprietário -, como também é possível, até por aplicação analógica, assegurar a sua defesa ex vi das garantias jurisdicionais de tutela possessória.

P) Não obsta a esta constatação o que se estabelece no art. 16º do Código da Propriedade Industrial, pois esta disposição rosa apenas o direito de propriedade em si, o que nada de nada contende com a regulação da posse que, essa sim, é implicitamente defenda para as disposições comuns.

Q) Nenhuma disposição existe também no CPT que inviabilize o uso dos embargos de terceiro quando, em processo de execução fiscal, tenha lugar a penhora de bens ou direitos não corpóreos, como foi o caso.

R) Não pode perder-se de vista também que, da matéria assente e bem assim dos próprios depoimentos das testemunhas, que se encontram processualizados, decorre estarem verificados os pressupostos de direito invocados pela Embargante.

S) Ao não decidir no sentido da procedência dos embargos de terceiro a douta Sentença do Tribunal a quo violou o disposto ao art. 319º do CPT.

Pelo exposto, sempre contudo com o mui douto suprimento, entende-se que se deve revogar a sobredita douta Sentença, substituindo-a por outra que, dando ganho de causa à Recorrente, considere procedentes os embargos de terceiro por si oportunamente ajuizados.

A Excelentíssima Representante da Fazenda Pública contra-alegou, defendendo a correcção da decisão recorrida.

Por despacho do Relator foram as partes notificadas para se pronunciarem sobre a questão prévia da competência deste Supremo Tribunal Administrativo em razão da hierarquia para o conhecimento do recurso, nada tendo vindo dizer.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

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

1 — *Contra a sociedade Vinhos Justino Sampaio Alegre, S.A., foi instaurado na Repartição de Finanças de Anadia o processo de execução fiscal n.º 003590/000697.1 e apensos — informação de fls. 18.*

2 — *Em 06-03-95 foi efectuada a penhora de diversas marcas designadamente das Paris 1900, Castelar, Casta Branca ou Carta Branca e Caves Montecrasto — informação de fls. 18.*

3 — *Em 29-03-95 foram apresentadas a registo as penhoras referidas.*

4 — *Em 27-03-95 as marcas Paris 1900 e Monte Crasto Castelar foram registadas em nome da sociedade “Ergela — Empresa Industrial de Vinhos da Bairrada, L.da” — documento de fls. 10-11, 12-13.*

5 — *Em 28-03-95 foi requerido pela sociedade “Ergela — Empresa Industrial de Vinhos da Bairrada, Lda” a transmissão do registo da marca Carta Branca — documento de fls. 14.*

6 — *Em 27-03-95 foi requerido pela sociedade “Ergela — Empresa Industrial de Vinhos da Bairrada, L.da” a transmissão do registo da marca Caves Monte Crasto — documento de fls. 18.*

7 — *Em 12 de Julho de 1995 a sociedade Ergela — Empresa Industrial de Vinhos da Bairrada, L.da, transmitiu à Embargante a propriedade dos registos das marcas Paris 1900, Castelar e Caves Monte Crasto e a propriedade dos pedidos da marca Carta Branca à Embargante — documentos de 16 e 17.*

8 — *A Embargante teve conhecimento da penhora em 1 de Novembro de 1995 artigo 2º da petição.*

9 — *Os Embargos foram deduzidos em 17-11-95 — fls. 2.*

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

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

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

A infracção das regras da competência em razão da hierarquia determina a incompetência absoluta do Tribunal, que é de conhe-

cimento officioso e pode ser arguida ou suscitada até ao trânsito em julgado da decisão final (art. 45.º, n.ºs 1 e 2, do C.P.T.).

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

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

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

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

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

5 — No caso dos autos, a recorrente arma nas conclusões das alegações do recurso vários factos que não foram dados como assentes na decisão recorrida.

Estão nessas condições, pelo menos, os seguintes:

— o de que o acto de penhora apenas foi dado a conhecer a uma das testemunhas arroladas (Dr. Manuel Joaquim de Melo Pises Tavares dos Santos) por expedição de um ofício de 29 de Março de 1995, por ele recebido em 31 de Março de 1995 (conclusão B);

— o de que esse acto foi praticado sem o conhecimento de quem quer que fosse (conclusão C);

— o de que a sociedade Ergela e a embargante adquiriram e venderam as marcas sem saber da penhora e sem mesmo sequer a poder conhecer (conclusões F, G e H).

Assim, independentemente da necessidade de apuramento de tais factos para decisão do recurso, tem de entender-se que o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito, pelo que o Supremo Tribunal Administrativo é hierarquicamente incompetente para o conhecimento do recurso, cabendo a competência para o conhecimento do mesmo à Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo — artigos 32º, n.º 1, alínea b), e 41º, n.º 1, alínea a), do E.T.A.F.

Termos em que se acorda em declarar este Supremo Tribunal Administrativo incompetente em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso indicando-se, nos termos do art. 18.º, n.º 3, do C.P.P.T. (idêntico ao art. 47.º, n.º 2, do C.P.T.) como Tribunal que se considera competente o Tribunal Central Administrativo (Secção de Contencioso Tributário), para o qual a recorrente poderá requerer a remessa do processo, de harmonia com o preceituado no n.º 2 do mesmo artigo.

Custas pela recorrente, com 75 Euros taxa de justiça e 40% de procuradoria (arts. 5.º, § único, 6.º § 3.º, 17.º e 18.º da Tabela de Custas e 121.º e 122.º da L.P.T.A.).

Lisboa, 26 de Junho de 2002. — *Jorge de Sousa* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Vitor Meira*.

Acórdão de 26 de Junho de 2002.

Assunto:

Decisão administrativa que aplica coima. Recurso jurisdicional. Legitimidade da recorrente.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Aplicada uma coima por infracção fiscal por decisão administrativa, e interposto recurso para o tribunal tributário de 1ª instância, este pode não apreciar o recurso e remeter o processo ao Ministério Público, para instrução, se entender que os factos apurados indiciam, antes, a prática de um crime.*
- 2 — *Desta decisão judicial não tem o arguido legitimidade para recorrer jurisdicionalmente, por não ser vencido, dela lhe não resultando, directa e imediatamente, qualquer prejuízo.*

Recurso n.º 26 624. Recorrente: Grupo Dimensão — Actividades Industriais, Comerciais e Industriais, S. A.; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Juiz Cons. Dr. Baeta de Queiroz.

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

1.1 - GRUPO DIMENSÃO — ACTIVIDADES INDUSTRIAIS, COMERCIAIS E INDUSTRIAIS, SA, com sede em Camarate, Loures, recorre do despacho do M.^{mo} Juiz da 2ª Secção do 1º Juízo do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa que o declarou incompetente, em razão da matéria, para apreciar o recurso interposto de despacho administrativo que lhe aplicara coima por contra-ordenação prevista e punível pelas disposições dos artigos 40º, n.º 1, e 26º, n.º 1, do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA) e 29º do Regime Jurídico das Infracções não Aduaneiras (RJIFNA).

Formula as seguintes conclusões:

1.º Para que haja a prática do crime de fraude fiscal é necessário que tenha havido benefício fiscal obtido pela Arguida.

2.º Para que haja a prática do crime de abuso de confiança fiscal é necessário que tenha havido apropriação da prestação tributária pela Arguida.

3.º Da matéria de facto dada por provada na douda sentença do Tribunal a quo resulta que falta um elemento do tipo, tanto quanto ao crime de fraude fiscal, como ao crime de abuso de confiança fiscal.

4.º Os quais sejam respectivamente para cada um dos crimes que poderão estar em causa, os elementos referidos nas Conclusões 1.ª e 2.ª do presente recurso.

5.º Não estamos assim na presença do preenchimento de todos os elementos constitutivos de facto, do tipo de qualquer desses crimes, pelo que a Arguida não poderá ser responsabilizada pelos mesmos.

Nestes termos se requer a V. Exª que julgue nula a sentença do Tribunal a quo, fazendo baixar o presente processo para que o mesmo prossiga como processo de recurso de contra-ordenação, com vista a conhecer-se do mérito da decisão da administração fiscal.

1.2. Não há contra-alegações.

1.3. O Ex^{mo} Procurador-Geral-Adjunto junto deste Tribunal, perante o alegado nas conclusões subordinadas aos números 3º e 4º da alegação da recorrente, é de parecer que o recurso não tem exclusivo fundamento em matéria de direito, não sendo este o Tribunal competente para o apreciar.

1.4. A recorrente não se pronuncia sobre este parecer, cujo teor lhe foi notificado.

1.5. O relator do processo proferiu despacho questionando a legitimidade da recorrente para impugnar a decisão recorrida.

1.6. Dado a conhecer à recorrente o teor deste despacho, pronuncia-se ela, detidamente, sobre a questão suscitada, defendendo o seu interesse directo em recorrer, e concluindo que "deve o presente recurso prosseguir os seus ulteriores termos processuais junto do STA ou do TCA conforme for o melhor entendimento da lei que o tribunal fizer".

1.7. O Ex^{mo} Procurador-Geral-Adjunto pronuncia-se pela prioritária apreciação da questão por si levantada, da incompetência do Tribunal; para o caso de isto se não sufragar, adere ao entendimento expresso pelo relator do processo, no que concerne à falta de legitimidade da recorrente.

1.8. O processo tem os vistos dos Ex^{mos} Juizes-Adjuntos.

2. O despacho recorrido assentou na seguinte factualidade, que deu como provada:

1. A arguida apresentou fora de prazo a declaração periódica do IVA, respeitante a Julho de 1995;

2. Da declaração referida no ponto anterior resultava que teria de pagar imposto no valor de esc. 2928575\$00;

3. Com a declaração mencionada no ponto anterior, a arguida não enviou qualquer meio de pagamento do imposto devido;

4. A arguida até à data de 05/02/1996, não pagou o imposto no valor de esc. 2 928 575\$00".

3.1. Baseado na factualidade que acima se transcreveu (ponto 2., supra), ponderou o despacho recorrido que a conduta da recorrente consubstanciava um ilícito criminal, previsto pelo artigo 24º do RJIFNA, e não contra-ordenacional, por isso que seriam os tribunais comuns, e não e os tributários, os competentes para apreciar o processo.

Contrapõe a recorrente, no presente recurso que, para que fosse como está decidido, teria que haver, da sua parte, a obtenção de um benefício fiscal, e (ou) apropriação da prestação tributária. Nada disto estando provado, falta um elemento do tipo, não podendo a sua conduta ser qualificada como crime, mas só, eventualmente, como contra-ordenação.

Perante esta situação, duas questões foram suscitadas, ambas de molde a obstar a que seja apreciado o mérito do recurso, ao menos pelo Tribunal para onde foi interposto.

A primeira é a levantada pelo Ministério Público, da incompetência do Tribunal, em razão da hierarquia, para conhecer do recurso, por este se não cingir a questões de direito.

A segunda foi aventada pelo relator, e refere-se à ilegitimidade da recorrente, uma vez que não é parte vencida, não se evidenciando que a decisão impugnada a prejudique.

De entre estas duas questões, há que começar pela primeira, como bem opina o Ex^{mo} Procurador-Geral-Adjunto.

Poderia, é verdade, pretender-se que, se acaso se verificar que a recorrente "não tem as condições necessárias para recorrer", na expressão do artigo 687º, nº 3, do Código de Processo Civil (CPC), o recurso nem sequer devia ter sido admitido. E, não vinculando a decisão que o admitiu o tribunal superior (nº 4 do mesmo artigo), este não tomaria conhecimento do recurso. Não havendo, deste modo, se este Tribunal assim entendesse, recurso admissível, não se punha a questão de saber qual o tribunal competente para o apreciar.

Não é, todavia, assim, por força do que dispõem os artigos 16º do Código de Procedimento e de Processo Tributário e (CPPT) e 3º da Lei de Processo nos Tribunais Administrativos (LPTA): o conhecimento da questão da incompetência absoluta do tribunal precede o de qualquer outra questão. E não pode ser de outra maneira, pois não faz sentido que uma questão, seja ela qual for, suscitada em recurso jurisdicional, obtenha decisão por um tribunal não competente para o recurso. A questão de definir se o recurso deve, ou não, ser apreciado, designadamente, por a recorrente ter, ou lhe faltar, a necessária legitimidade, há-de ser resolvida pelo tribunal competente para apreciar o recurso, e não por outro, a quem, porventura, tal competência faleça.

Eis a razão por que começaremos pela verificação da competência do Tribunal para o recurso.

3.2. De acordo com o doudo parecer do Ex^{mo} Procurador-Geral-Adjunto junto deste Tribunal, ele não é competente para conhecer do recurso por a recorrente suscitar questões de facto, ao alegar, nas suas terceira e quarta conclusões, que "da matéria de facto dada por provada na douda sentença do Tribunal a quo resulta que falta um elemento do tipo, tanto quanto ao crime de fraude fiscal, como ao crime de abuso de confiança fiscal", "os quais sejam respectivamente para cada um dos crimes que poderão estar em causa, os elementos referidos nas Conclusões 1.ª e 2.ª do presente recurso" - o benefício fiscal obtido pela arguida e a apropriação, por sua parte, da prestação tributária.

Ora, é verdade que o Tribunal recorrido entendeu que os factos provados, que atrás se repetiram (ponto 2), constituem um comportamento doloso, que integra a previsão do artigo 24º do RJIFNA. Ou seja, julgou que aqueles factos preenchem todos os elementos configuradores do ilícito penal "abuso de confiança fiscal".

A recorrente não desdiz o acervo fáctico dado por provado na decisão recorrida, não lhe acrescenta nada, nada lhe retira, nem o altera. Afirma é que esses factos, que aceita como bons, todavia não bastam para preencher o tipo legal. Numa palavra, diverge quanto à qualificação jurídica feita pelo Tribunal: aonde este afirmou que os factos provados chegam para o preenchimento da previsão legal do ilícito criminal tipificado na norma apontada, a recorrente contrapõe que os mesmos factos não são bastantes para esse preenchimento.

Não há, assim, nenhuma controvérsia sobre a factualidade que vem assente; antes, ela é aceite, e é com base nela mesma que a recorrente ergue a conclusão jurídica a que chega: não sendo os factos apurados suficientes para preencher o ilícito tipificado como crime, não podia o processo ser remetido ao Ministério Público com vista à perseguição criminal da sua conduta. Assim se evidencia que o erro imputado à decisão recorrida não tem a ver com a apreciação por ela feita dos factos, mas com a sua subsunção ao direito. A questão que ao tribunal de recurso é colocada é, conseqüentemente, e só, de direito.

Entende-se, pelo exposto, que o recurso versa, exclusivamente, matéria de direito, e que, por isso, este é o Tribunal competente, em razão da hierarquia, para dele conhecer.

3.3. Como resulta de quanto até agora se disse, a recorrente foi punida, por decisão administrativa, com uma coima, por ter faltado à tempestiva entrega de imposto sobre o valor acrescentado (IVA) nos cofres do Estado.

Foi desta decisão que recorreu para o Tribunal ora recorrido, e foi na sequência de tal recurso que este proferiu a decisão aqui em sindicância.

E essa decisão foi, não no sentido de punir a recorrente - designadamente, confirmando o despacho da Administração Fiscal, e negando provimento ao recurso -, mas no de remeter o processo ao Ministério Público, para instrução, com vista à instauração do procedimento criminal pela prática de um crime de abuso de confiança fiscal, que o Tribunal entendeu indiciar-se.

Nos termos do disposto no artigo 167º do Código de Processo Tributário (CPT), ao tempo vigente, pode interpor recurso das decisões judiciais proferidas em processo judicial tributário, qualquer "interveniente que no processo fique vencido". Importa conjugar com esta disposição a do artigo 223º, nº 1, do mesmo diploma, que, relativamente aos processos de contra-ordenação, nos diz que podem recorrer da sentença do tribunal tributário de 1ª instância "o arguido, o representante da Fazenda Pública ou do Ministério Público".

É claro que, se a recorrente tivesse visto negado provimento ao recurso que interpôs para o tribunal tributário de 1ª instância, não se questionaria a sua legitimidade para recorrer da decisão dele que isso ditasse, pois então seria patente que do pleito saíra vencida.

Só que, no nosso caso, o recurso não chegou a ser apreciado. E dessa não apreciação não resultou a confirmação do despacho administrativo que a recorrente pusera em crise. Na realidade, o Tribunal não confirmou nem infirmou a decisão administrativa que aplicara a coima. Mandou converter o processo de contra-ordenação em processo de inquérito (ainda que não o tenha expressado da forma, talvez, mais rigorosa), com a consequência legal que é esta: a instância ficou interrompida, e o processo segue como inquérito, com o aproveitamento possível das provas produzidas. A final, a recorrente pode

vir a ser condenada pela prática de um crime; pode ser condenada pela prática de uma contra-ordenação, e pode ser absolvida.

Daí as dúvidas, levantadas pelo relator, quanto à legitimidade da recorrente para impugnar a decisão judicial de que recorre. É que ela não sai vencida, pois a pretensão que levou a juízo não foi negada, total ou parcialmente.

A jurisprudência, incluída a deste Tribunal, na esteira da melhor doutrina, vem entendendo com certa largueza o conceito de legitimidade estribado na sucumbência: vencido não é, apenas, aquele cujo pedido foi desatendido, mas também aquele a quem a decisão prejudica e sai prejudicado aquele que obtém uma decisão que lhe não é totalmente favorável, atenta a posição assumida no processo.

Mas sempre terá de ser a decisão judicial recorrida a fonte directa e imediata de um efectivo prejuízo para o recorrente.

No caso, se é verdade que a recorrente não obteve, com a decisão judicial recorrida, o que perseguia - a sua absolvição pela conduta que lhe é imputada -, não se vê de onde lhe resulte imediato e directo prejuízo.

Quanto a este ponto, invoca a recorrente que não é indiferente ser arguido num processo crime ou num de contra-ordenação, e que são diversas as consequências de uma condenação numa pena pecuniária ou numa pena privativa da liberdade. Mas deve-se notar que não é por obra do despacho recorrido que a recorrente passa a arguida em processo crime, pois tal despacho não tem a virtude a constituir arguida - cfr. o disposto nos artigos 57º e 58º do Código de Processo Penal. E a sua condenação numa pena privativa da liberdade - ou, em qualquer caso, em pena mais grave do que uma coima - não passa de mera hipótese que neste momento não pode senão aventar-se.

A decisão judicial aqui recorrida não é contrária à pretensão da recorrente, uma vez que a não apreciou, e, nesta medida, não pode dizer-se da recorrente que é parte vencida. Nem se antolha em que é que a mesma decisão agrava a recorrente, lhe é desfavorável, a afecta, pois se ela não obteve o que perseguia - a não aplicação de qualquer coima, ou a redução da aplicada -, não ficou, por obra da decisão recorrida, impedida de vir a obtê-lo. O efeito do despacho judicial recorrido não é senão o de postergar a decisão final de apreciação e eventual punição da conduta da recorrente. Nesta perspectiva, não se vê que efeito útil tiraria ela do recurso jurisdicional, a não ser o de, eventualmente, ver o processo findar mais cedo - o que não basta para lhe conferir legitimidade para o recurso.

O prejuízo que à recorrente pode advir não resulta da decisão proferida pelo tribunal de 1ª instância. Se algum prejuízo puder resultar, não será senão indirecto, eventual, incerto, futuro, mediato e, por ora, imprevisível - o mais que se pode dizer é que a decisão em apreço fez surgir no horizonte da recorrente a ameaça de um mal maior.

Ao contrário, a recorrente só teria legitimidade para recorrer da decisão se ela lhe causasse, directamente, um prejuízo certo e imediato.

Daí que falte à recorrente legitimidade para recorrer, não sendo, conseqüentemente, admissível o recurso, como resulta da conjugação do disposto nos artigos 167º e 223º do CPT, ao tempo vigente, e 680º, nº 1, e 687º, n.ºs 3 e 4, do CPC.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juizes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo,

em, por ilegitimidade da recorrente, não tomar conhecimento do recurso.

Custas a cargo da recorrente, fixando-se a taxa de justiça em € 150.

Lisboa, 26 de Junho de 2002. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Benjamin Rodrigues* — *Fonseca Limão*.

Acórdão de 26 de Junho de 2002.

Assunto:

Legitimidade para recorrer (art.º 680º, nºs 1 e 2, e 687º, n.º 3, do CPC). Execução fiscal. Interpretação e alcance do disposto no art.º 819º do Código Civil.

Doutrina que dimana da decisão:

- I — A legitimidade para recorrer de decisão judicial afere-se, nos termos das referidas disposições legais, pela qualidade de parte principal na causa e pelo eventual decaimento (ficado vencido).*
- II — Nos recursos judiciais interpostos pelo contribuinte de decisões das autoridades administrativas tributárias, nos termos do estabelecido pelo art.º 355º do CPT, se vem reconhecido com trânsito em julgado que aquele tinha legitimidade para interpor o dito recurso judicial, imperioso é concluir depois, em caso de recurso jurisdicional da decisão judicial do TT de 1ª Instância que lhe tenha recusado a respectiva pretensão, que, para este, lhe assiste também a necessária legitimidade processual.*
- III — De harmonia com o disposto no art.º 819º do Código Civil e em relação ao exequente são ineficazes todos os actos de disposição ou oneração dos bens entretanto e previamente penhorados.*

Recurso n.º 26 633. Recorrente: Supertelas — Indústria de Tece-lagem, L.ª; Relator: Ex.º Juiz Cons.º Dr. Alfredo Madureira.

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

Inconformada com o acórdão do Tribunal Central Administrativo que, embora concedendo provimento ao recurso jurisdicional da sentença do TT de 1ª Instância do Porto que a julgara carente de legitimidade para interpor o recurso judicial do despacho que o Chefe da Repartição de Finanças de Valongo proferido sobre requerimento seu, e, em consequência e substituição, lhe negou agora provimento àquele recurso judicial, dele apresentou recurso para esta Secção do Supremo Tribunal Administrativo Supertelas, Indústria de Tecelagem, Limitada, nos autos convenientemente identificada.

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

I. O art.º 819º do Cód. Civil deve ser interpretado no sentido que melhor favoreça os interesses do exequente.

II. Um arrendatário cujo contrato de arrendamento foi celebrado em data posterior a uma penhora deve ser considerado preferente numa venda executiva.

III. Em tal circunstancialismo o arrendatário apenas é chamado a exercer o seu direito de preferência na compra do imóvel, sendo que, se não exercer tal direito o seu contrato de arrendamento caduca.

IV. Dentro do aludido circunstancialismo, nem o exequente, nem o eventual terceiro adquirente, sofreriam qualquer prejuízo, pois, o primeiro veria mais um licitante a pretender adquirir o imóvel enquanto que o segundo, caso não fosse exercido o direito de preferência, compraria o bem livre do ónus do arrendamento.

V. Ao não entender assim, violou o Venerando Tribunal a quo o disposto nos arts. 47º do DL 321-B/90, de 15 de Outubro, 892º do Cód. Proc. Civil, 819º do Cód. Civil e ainda o subprincípio da protecção da confiança e segurança jurídica que está implícito pelo princípio do Estado de Direito Democrático.

Em tempo processualmente útil também contra alegou a Fazenda Pública manifestando a sua adesão à tese do acórdão impugnado, reclamando, por isso, a sua confirmação, sufragando também entendimento de que “... o contrato de arrendamento celebrado pelo proprietário dos bens penhorados, na pendência da execução, é inoponível em relação à execução, pelo que o arrendatário não goza do direito de preferência...”

O Ex.º Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal emitiu depois mui douto parecer sufragando entendimento de que não deve tomar-se conhecimento do presente recurso por, em seu esclarecido entender, a Recorrente não dispor de legitimidade processual para recorrer, razão pela qual o recurso não deveria ter sido admitido. Em virtude de, sustentou, a Recorrente não ter interesse juridicamente tutelado na sorte do recurso e, consequentemente, na requerida anulação do impugnado despacho do Chefe da Repartição de Finanças, uma vez que a questionada venda já se concretizou e a Recorrente não só não arguiu a nulidade da invocada omissão de notificação, como não requereu depois a anulação daquela venda.

Por fim e para a hipótese de assim não vir a ser entendido, emitiu parecer no sentido da confirmação do impugnado julgado que, em sua opinião fez boa interpretação e aplicação da lei ao decidir que o impugnado despacho do Chefe da Repartição de Finanças não violou as normas indicadas pela Recorrente.

Ouvida sobre a questão suscitada pelo Ex.º Magistrado do Ministério Público na 1ª parte do referido parecer (cfr. art.º 704º do CPC), a Recorrente veio aos autos afirmar, além do mais e no que ora releva, que lhe assiste “. . . um interesse passível de tutela jurídica, interesse esse que confere legitimidade à mesma nos presentes autos.” (Cfr. requerimento de fls. 959 a 962).

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

Por não controvertida e nos termos dos artigos 713º, n.º 6, e 726º do CPC, aplicável *ex vi* do art.º 2º, al. f), do CPT, dá-se aqui por reproduzida para todos os efeitos legais a matéria de facto fixada e que consta de fls. 717 a 722, elencada sob os n.ºs 1 a 13.

E, com base nela, o tribunal a quo houve por bem julgar verificada a necessária e antes recusada legitimidade da Recorrente Supertelas para interpor o recurso judicial (art.º 355º do CPT) do despacho do Chefe da Repartição de Finanças de Valongo (cfr. fls. 539) que lhe indeferira requerimento que antes apresentara na execução fiscal

instaurada contra “Wandschneider Indústrias Têxteis Químicas e Imobiliárias, Limitada” e, em substituição, veio a julgar de todo improcedente aquele recurso judicial, acolhendo entendimento de que aquele despacho não padecia de qualquer das ilegalidades que a Recorrente lhe assacava, na justa medida em que,

Indeferindo o antes requerido, por haver entendido que, quer a alegada aquisição dos prédios pela Caixa Económica Açoriana, como a invocada circunstância de a Requerente ser arrendatária desses prédios, eram ineficazes relativamente ao processo executivo em causa, em virtude de os respectivos contratos terem sido celebrados em data posterior ao registo da penhora verificada em 19.12.1989 (cfr. art.º 819º do Código Civil),

Circunstância que também e quanto à invocada necessidade de proceder à notificação da Recorrente para exercer a preferência na venda demandava a mesma ineficácia nos termos do citado preceito da lei civil, ineficácia que, assim, se verificava ainda, pois a Recorrente não lograra demonstrar em sede dos factos materiais da causa (cfr. probatório fixado e assente) que aquele contrato de arrendamento já existisse, embora não formalizado, desde 1986.

É contra o assim decidido que se insurge mais uma vez a Recorrente, nos termos aliás das transcritas conclusões do seu recurso jurisdicional, perseguindo a revogação do impugnado julgado e a consequente anulação do inicialmente sindicado despacho do Chefe da Repartição de Finanças de Valongo.

Vejamos então em primeiro lugar da questão prévia suscitada pelo Ex^{mo} Magistrado do Ministério Público, questão que, a proceder, obsta ao conhecimento do demais.

Este Ilustre Magistrado sustenta que falece à Recorrente legitimidade para recorrer do impugnado acórdão, por ausência de interesse juridicamente tutelado na revogação do sindicado despacho do CRF, uma vez que efectuada a questionada venda dos imóveis (cfr. fls. 714º e seguintes) e não tendo sido requerida a sua anulação, a eventual anulação daquele despacho, na sequência da eventual procedência agora deste Recurso jurisdicional, por si só, não implica ou demanda a pretendida anulação da venda nem a questionada notificação como preferente,

Tanto mais que, aditou, “. . . a omissão daquela notificação nunca seria fundamento de anulação da venda: resulta do art.º 892º, n.º 2, do CPC que a falta da notificação do preferente apenas lhe dá o direito de haver para si a coisa vendida, mediante o exercício do direito de preferência (cfr. arts. 47º e 49º do Regime do Arrendamento Urbano, aprovado pelo DL n.º 321-B/90, de 15.10, e art.º 1410º do C. Civil) o que não implica a anulação da venda”.

Assim e já perante o disposto no art.º 687º, n.º 4, do CPC, que estabelece não vincular o tribunal superior o despacho que admita o recurso, sustenta ser ele inadmissível por falta de legitimidade da Recorrente.

Creemos porém e salvo melhor entendimento que lhe não assiste razão.

A legitimidade controvertida pelo Ilustre Procurador-Geral é ainda e só a legitimidade adjectiva a que se referem os art.º 680º, n.ºs 1, e 2, e 687º, n.º 3, “. . . o requerente não tem as condições necessárias para recorrer . . .”.

Ora, vindo decidido com trânsito, por ausência de impugnação conveniente, que a Recorrente Supertelas “. . . tinha legitimidade para

recorrer da decisão do Chefe da R.F. constante de fls. 539 dos autos.” cfr. acórdão impugnado fls. 922 e 923 imperioso é agora concluir que da decisão judicial que lhe negou provimento àquele recurso possa também recorrer, pois não só foi considerada parte principal na causa, como nela ficou vencida.

Improcede assim a questão prévia suscitada, nada obstando ao conhecimento do mérito do presente recurso jurisdicional.

E este, tal como emerge da delimitação operada pelas respectivas conclusões, formuladas e antes transcritas, não pode também lograr qualquer provimento.

Na verdade, com elas o com as alegações que lhe servem de suporte fundamentador, a Recorrente mais não persegue do que interpretação que do invocado e aplicável art.º 819º do Código Civil que dê guarida aos apurados factos materiais da causa e que, como se deixa relatado, nele não podem lograr subsunção.

São com efeito claros e absolutamente inequívocos os termos do referido art.º 819º do Código Civil “. . . são ineficazes em relação ao exequente os actos de disposição ou oneração dos bens penhorados.”

E assim porque:

I - A penhora gera a indisponibilidade dos bens penhorados relativamente ao processo executivo, mas não afecta a validade dos actos praticados em relação a terceiros, actos que somente são ineficazes face ao exequente e aos demais credores intervenientes na execução.

II - Deste modo é válido o arrendamento celebrado pelo proprietário dos bens penhorados na pendência da execução relativamente a terceiro que posteriormente os adquire.” Cf. acórdão do STJ de 25.11.1975, in *BMJ*, 251, 163º.

Termos em que, sem necessidade de outros ou melhores considerando, acordam os Juízes desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao presente recurso jurisdicional e, em consequência, manter integralmente o impugnado acórdão do Tribunal Central Administrativo que julgou improcedente o recurso judicial do acto do Chefe da Repartição de Finanças de Valongo, proferido a fls. 539 dos autos.

Custas pela Recorrente, fixando a taxa de justiça em 150 euros e a procuradoria em 50 %.

Lisboa, 26 de Junho de 2002. — *Alfredo Madureira* (relator) — *Branção de Pinho* — *Vitor Meira*.

Acórdão de 26 de Junho de 2002.

Assunto:

Comissão de revisão.

Doutrina que dimana da decisão:

A impugnação judicial com fundamento em erro nos pressupostos de determinação da matéria colectável por métodos indirectos não depende de prévia reclamação para a comissão de revisão, nos termos dos arts. 84.º, n.º 3, e 136.º, n.º 1, do CPT.

Recurso n.º 26662, em que são recorrente Adelino Pinto Albuquerque e recorrida a Fazenda Pública. Relator, o Ex.^{mo} Juiz Cons.º Dr. Almeida Lopes.

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

Com fundamento em erro na quantificação da matéria colectável calculada por métodos indiciários e em erro nos pressupostos da determinação indirecta da matéria colectável, o contribuinte ADELINO PINTO ALBUQUERQUE, com estabelecimento comercial em Alto do Caçador, 3500 Viseu, deduziu impugnação judicial contra o acto de liquidação de IRS referente ao ano de 1993, praticado pela 1.^a Repartição de Finanças de Viseu indeferiu liminarmente a petição inicial, por ter entendido que o impugnante, por não ter deduzido reclamação para a Comissão Distrital de Revisão, não podia impugnar judicialmente a quantificação da matéria colectável.

Não se conformando com este despacho, o contribuinte recorreu para este STA, tendo apresentado as suas alegações de fls. 39 e seguintes, concluindo que o Fisco não podia, no seu caso apurar a matéria colectável por métodos indiciários, pois a sua escrita comercial está correcta.

Não houve contra-alegações.

Neste STA, o M.º P.º emitiu douto parecer nos termos do qual se deve conceder provimento ao recurso, pois a impugnação com fundamento em erro nos pressupostos de determinação indirecta da matéria colectável não tem de ser precedida de reclamação para a Comissão Distrital de Revisão.

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

Lendo a impugnação judicial, vemos que o contribuinte alegou dois vícios do acto de liquidação: erro na quantificação da matéria colectável e erro nos pressupostos de determinação da matéria colectável por métodos indirectos. Alegou este último vício nos arts. 1.º a 4.º da petição inicial de impugnação judicial, dizendo que a sua escrita comercial cumpre todos os requisitos formais e substanciais para se poder proceder ao apuramento do rendimento colectável/volume de negócios com base na contabilidade, que o Fisco não apontou quaisquer irregularidades ou faltas de deveras de cooperação e que tudo está correcto excepto o montante de rendimentos.

O M.^{mo} Juiz *a quo* apenas tomou em consideração o erro de quantificação da matéria colectável, olvidando o outro vício.

Nos termos do art.º 84.º, n.º 1, do CPT, da decisão que fixa a matéria tributável com fundamento na sua errónea quantificação cabe reclamação dirigida à comissão de revisão. E diz o n.º 3:

“A reclamação prevista neste artigo é condição da impugnação judicial com fundamento em errónea quantificação da matéria colectável”.

Por sua vez, o art.º 136, n.º1, do CPT dizia que a impugnação dos actos tributários com base em erro na quantificação da matéria tributável depende de prévia reclamação nos termos dos artigos 84.º e seguintes.”

Em parte alguma da lei se dizia que a impugnação judicial com fundamento em erro nos pressupostos de determinação indirecta matéria colectável depende de prévia reclamação para a comissão de revisão. E com razão a lei não faz essa exigência, pois isso é uma

questão de direito que não pode ser bem resolvido pela comissão de revisão, que é uma comissão competente para decidir questões da natureza técnica.

Assim, o recorrente tem razão, na medida em que há erro de julgamento.

Nestes termos, acordam os juizes deste STA em conceder provimento ao recurso e em revogar o despacho recorrido, o qual deve ser substituído por outro.

Sem custas.

Lisboa, 26 de Junho de 2002. — *Almeida Lopes* (relator) — *António Pimpão* — *Mendes Pimentel*.

Acórdão de 26 de Junho de 2002.

Assunto:

Poderes de cognição do STA.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Não pode o STA apreciar juízo probatório do Tribunal Central Administrativo de acordo com o qual existem indícios suficientes de que às facturas contabilizadas não corresponderam operações comerciais efectivas.*
- 2 — *É, ainda, insindicável o juízo probatório do mesmo TCA segundo o qual dos factos apurados não resulta fundada dúvida sobre a existência e quantificação do facto tributário, nos termos do art.º 121.º do CPT.*

Recurso n.º 26.736. Recorrente: Manuel Joaquim da Silva e Costa, L.^{da}; Recorrida: Fazenda Publica; Relator: Ex.^{mo} Cons.º Dr. António Pimpão.

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

1. Manuel Joaquim da Silva e Costa, L.^{da}, recorre do acórdão que, no Tribunal Central Administrativo, negando provimento ao recurso, confirmou a sentença que havia julgado improcedente a impugnação de IRC e juros compensatórios referentes ao exercício de 1990.

Alegou formulando o seguinte quadro conclusivo:

a) A ora alegante é uma sociedade por quotas, como consta da sua petição e do acórdão ora em recurso, tendo oportunamente impugnado a determinação da matéria colectável para efeitos de liquidação de IRC e juros compensatórios, bem como essa liquidação.

b) No que respeita ao ónus da prova, que a ora alegante não teria logrado fazer, demonstrando o que alegou na sua petição, segundo o acórdão ora em recurso, com o devido respeito também se discorda de tal douda apreciação.

c) É que, tal ónus incumbe a ambas as partes intervenientes no processo e, face ao que dispõe o art.º 121.º do C.P.T., acerca da dúvida fundada sobre a existência e quantificação dos factos tributários

que determinam a anulação do acto impugnado, parece-rios que neste caso, à Fazenda Pública que fixou tal matéria, incumbe demonstrar a certeza sobre tal quantificação da matéria colectável e, à impugnante, bastará que da prova produzida resultem dúvidas fundadas sobre essa quantificação.

d) Por isso a nossa interpretação desse dispositivo legal, também está em desacordo com o expresso no acórdão, ora em recurso.

e) As provas produzidas no processo, quer documentais, quer testemunhais, parecem-nos idóneas e suficientes para que delas resultem no mínimo, fundadas dúvidas acerca da quantificação da matéria colectável determinada e originária da liquidação de IRC e juros compensatórios, tudo aqui em causa, pelo que, face a tais dúvidas deveria a impugnação ter sido julgada procedente, contrariamente ao que aconteceu.

f) Por isso, face a tais dúvidas, deveria também o acto tributário de determinação e quantificação da matéria colectável, tudo aqui em causa, ter sido anulado.

g) Assim no acórdão, ora em recurso, julgando improcedente a impugnação, foram violadas entre outras as disposições da alínea b) do artº 118º e alínea a) do artº 120º e o artº 121º todas do C.P.T., razões pelas quais deve tal acórdão ser revogado, o que se requer.

O EMMP entende que o recurso não merece provimento pois que:

Nas conclusões a) a d) a recorrente censura o acórdão recorrido quanto ao que nele se decidiu sobre o ónus da prova uma vez que, em seu entender, cumpre à FP demonstrar a certeza sobre tal quantificação da matéria colectável, bastando à impugnante que da prova produzida resultem dúvidas fundadas sobre essa quantificação.

Não resulta do arresto que pertencesse à impugnante provar a incorrecção do quantitativo da matéria colectável apurada pela AF pois que o que nele se referiu foi tão-só que uma vez assente o juízo de probabilidade feito pela AF, para prova da existência do facto tributário ou da sua quantificação, incumbia à impugnante alegar e provar factos que pusessem em dúvida (fundada) esses pressupostos sobre que assentou tal juízo ao que acresce que no mesmo arresto se afirma que a recorrente devia ter vindo demonstrar, com a necessária prova, a materialidade das operações subjacentes a tais facturas, não resultando do processo o que quer que seja que faça nascer a dúvida sobre a existência e quantificação do facto tributário.

Nas demais conclusões afirma a recorrente que da prova produzida resultam fundadas dúvidas sobre a quantificação da matéria colectável feita pela AF contra o entendimento do tribunal que não ficou com quaisquer dúvidas sobre essa questão tratando-se de um juízo sobre matéria de facto que, nos termos do artº 21º, nº 4, do ETAF, escapa à censura deste STA.

2. O acórdão recorrido fixou o quadro factual constante de fls. 130 a 132 vº cujo conteúdo aqui se dá por integralmente reproduzido.

3.1. O acórdão recorrido identificou como questões a resolver a de saber sobre quem recai o ónus da prova dos pressupostos em que assenta a liquidação e se no caso a recorrente criou fundada dúvida quanto à existência e quantificação do facto tributário.

E respondeu a tais questões afirmando, com adesão à sentença proferida em primeira instância, que a Administração Fiscal partiu do pressuposto da falsidade das facturas a que se refere o probatório com base na confissão feita pelo sócio-gerente da “Maiana”, António da Conceição e Santos, de que esta firma deixara de exercer actividade

em Dez. 89, sendo fictícias todas as facturas posteriores a essa data, nomeadamente as questionadas nestes autos, confissão que foi, ainda, corroborada pelas circunstâncias apuradas em fiscalização cruzada levada a cabo pelos Serviços de Prevenção e Inspeção Tributária de que:

a) teria resultado ser o pagamento dessas facturas efectuado em dinheiro, pese embora o seu elevado montante e a falta de justificação para o efeito, quando não era essa a forma corrente de pagamento nas relações da firma “Maiana” com aquelas com quem tinha operações reais (em que os meios de pagamento utilizados eram cheques ou letras);

b) envolviam tipos de serviços para os quais a “Maiana” não estava capacitada, mesmo admitindo-se o recurso à mão de obra externa, e que exigiriam que a sua capacidade humana fosse multiplicada por factor elevado e que possuísse um conjunto de maquinaria bem diferente daquela de que dispunha;

c) envolviam verbas ou volume de obras que não têm correspondência com os valores facturados pela “Maiana” em qualquer outra época;

d) se referiam a serviços facturados a corte e costura, os quais não se enquadravam no tipo de actividade levada a cabo pela “Maiana” e para as. quais não tinha sequer meios ao seu dispor, quer humanos quer mecânicos, já que desenvolvia a actividade de entrançados em pele;

e) não existiam, com excepção de uma ou outra situação, documentos de transporte para acompanhar quer as peles necessárias para os serviços quando fornecidas pelo cliente, como era regra, quer o produto final.

Ainda segundo o acórdão recorrido apesar de a impugnante sustentar que efectivamente requisitou à “Maiana” a execução de serviços de corte, costura e entrançar o certo é que a prova testemunhal e documental que apresentou não foi suficiente para convencer o Tribunal sobre a existência daquele pressuposto ou, sequer, para o colocar em fundada dúvida.

Acrescenta que cabia à impugnante demonstrar a materialidade das operações subjacentes a tais facturas e o bem fundado desses lançamentos na sua contabilidade pois que ninguém melhor do que a recorrente se encontraria em condições de provar que os referidos montantes . inscritos em tais facturas se reportam aos serviços de corte e costura fornecidos pela “Maiana”, como constam naqueles escritos (fls. 33 a 35), bem como os respectivos preços ali mencionados.

Ainda no dizer do acórdão em apreciação o recorrente não deve limitar-se a alegar factos que ponham em dúvida a existência e quantificação de facto tributário pois cabe-lhe o ónus da prova de tais factos até porque só mediante a prova concludente de tais factos é que ocorrerá fundada dúvida.

É que cabia à impugnante, para obter a anulação da liquidação, provar que suportou tais custos nos exactos termos que os alegou, como parte integrante do seu direito à referida anulação não lhe bastando, para contrariar aqueles indícios, manifestamente fundados, em que a AF fez assentar tal acréscimo ao lucro tributável, juntar os recibos dos montantes daquelas facturas e a arrolar três testemunhas, que foram inquiridas conforme consta da acta de fls. 79 e segs pois que nestes depoimentos, vieram as mesmas a apresentar declarações genéricas e vagas e quanto aos documentos juntos - cópias

dos recibos a fls. 36 a 38 - também nada adiantam no sentido de demonstrar a veracidade dos dizeres de tais facturas, ou seja da sua aderência com a realidade.

Conclui sobre esta temática que o conjunto da prova testemunhal e documental, apenas, não constitui pois prova suficiente, para considerar provados tais custos, designadamente quanto à extensão que a impugnante apresentava na sua contabilidade.

Por isso negou provimento ao recurso e confirmou a sentença proferida no tribunal tributário de 1ª instância.

3.2. Contra o assim decidido insurge-se a recorrente sustentando, em síntese, que o ónus da prova dos pressupostos em que assentou a liquidação cabe a ambas as partes intervenientes no processo e que, face ao que dispõe o art.º 121º do C.P.T., acerca da dúvida fundada sobre a existência e quantificação dos factos tributários, incumbe à Fazenda Pública demonstrar a certeza sobre tal quantificação da matéria colectável, bastando à impugnante que da prova produzida resultem dúvidas fundadas sobre essa quantificação.

É que as provas produzidas no processo, quer documentais, quer testemunhais, seriam idóneas e suficientes para que delas resultem no mínimo, fundadas dúvidas acerca da quantificação da matéria colectável da liquidação de IRC e juros compensatórios pelo que, face a tais dúvidas, deveria a impugnação ter sido julgada procedente, contrariamente ao que aconteceu.

Entende o EMMP que não resulta do arresto que pertencesse à impugnante provar a incorrecção do quantitativo da matéria colectável apurada pela AF pois que o que nele se referiu foi tão só que, uma vez assente o juízo de probabilidade feito pela AF, para prova da existência do facto tributário ou da sua quantificação, incumbia à impugnante alegar e provar factos que pusessem em dúvida (fundada) esses pressupostos sobre que assentou tal juízo.

Acrescenta ainda o EMMP que a afirmação da recorrente de que da prova produzida resultam fundadas dúvidas sobre a quantificação da matéria colectável implica um juízo sobre matéria de facto que, nos termos do art.º 21º, n.º 4, do ETAF, escapa à censura deste STA.

Sobre as questões que constituem o objecto do presente recurso pronunciou-se já este STA no recente acórdãos de 24-04-2002, Rec. 102-02, que em certa medida acompanhou o Ac. de 17-4-2002, Rec. 26.635 e que, por merecerem a nossa concordância, passaremos a, de perto, acompanhar.

É que referentemente à questão de saber se está provada a existência de indícios sérios de que não se realizaram as operações a que se referem as facturas a que se reporta o probatório, ou dito de outra forma se as mencionadas facturas são falsas por não traduzirem operações materiais de aquisição, os poderes de cognição deste Tribunal, porque o processo foi julgado, em primeiro grau de jurisdição, por um tribunal tributário de 1ª instância, estão limitados à matéria de direito, por força do disposto no n.º 4 do artigo 21º do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais.

Com efeito o erro na apreciação das provas e na fixação dos factos materiais da causa em que, eventualmente, haja incorrido o TCA, não pode ser conhecido por este Tribunal, salvo se ocorrer ofensa de norma legal que exija certa espécie de prova ou que fixe a força probatória de determinado meio, como resulta do artigo 722º, n.º 2, do Código de Processo Civil.

E na situação concreta dos presentes autos não vem invocada tal ofensa.

Acresce que os juízos de valor sobre a matéria de facto, quando a sua formulação não dependa do sentido de norma legal ou dos critérios de valorização da lei, integram-se no domínio da actividade da fixação da matéria de facto, não podendo, nos termos acabados de referir, ser criticados pelo tribunal que, como ocorre nos presentes autos, apenas tem poderes de revista.

Nesta perspectiva “saber se efectivamente ocorreram, ou não, as transacções que na escrita da recorrente aparecem tituladas pelas facturas acusadas de falsas, é questão que escapa aos poderes de cognição deste Supremo Tribunal Administrativo, que não pode fazer outra coisa que não seja julgar, de direito, a partir dos factos que as instâncias antes fixaram”.

3.3. Como se referiu no anterior ponto 3.1 o acórdão recorrido não afirmou expressamente a falsidade das facturas pois que concluiu, em síntese, que a AF partiu do pressuposto da falsidade das facturas a que se refere o probatório, com base em diversos elementos, nos quais se incluía a confissão do sócio gerente da “Maiana”, António da Conceição e Santos, de que esta firma deixara de exercer actividade em Dez. 89, sendo fictícias todas as facturas posteriores a essa data, nomeadamente as questionadas nestes autos, e que tal confissão foi, ainda, corroborada pelas circunstâncias apuradas em fiscalização cruzada levada a cabo pelos Serviços de Prevenção e Inspeção Tributária e enumeradas nas als. a) a e) do mesmo ponto 3.1 acrescentando que a prova testemunhal e documental que apresentou não foi suficiente para convencer o Tribunal sobre a existência daquele pressuposto ou, sequer, para o colocar em fundada dúvida.

Concluiu que cabia à impugnante demonstrar a materialidade das operações subjacentes a tais facturas e o bem fundado desses lançamentos na sua contabilidade pois que ninguém melhor do que a recorrente se encontraria em condições de provar que os referidos montantes inscritos em tais facturas se reportam aos serviços de corte e costura fornecidos pela “Maiana”, como constam naqueles escritos (fls. 33 a 35), bem como os respectivos preços ali mencionados pois que lhe caberia o ónus da prova de tais factos.

Nesta perspectiva pode-se afirmar que para o acórdão recorrido havia fortes indícios de que as indicadas facturas não traduziriam verdadeiras operações materiais tratando-se de documentos simuladas para fins fiscais.

E segundo o acórdão em apreciação existiam indícios suficientes para que a AF pudesse considerá-las como falsas cabendo à recorrente, face a esses indícios provar a veracidade das operações em causa.

A apreciação da questão de saber se, perante aqueles indícios que o acórdão considerou suficientes para que a AF pudesse considerá-las como falsas, cabia à recorrente provar a veracidade das operações em causa pode já ser apreciada por este STA por se tratar de uma questão de direito.

É que saber se as mencionadas facturas podiam ser consideradas como custos ou não perante os indícios dados como assentes pelo acórdão recorrido implica interpretação das normas constantes do CIRC, referentes a custos.

Na verdade resulta da aplicação e interpretação de normas legais saber se bastam aqueles indícios, ou se se exige a prova da simulação. Igualmente constitui matéria de direito determinar a quem cabe o ónus da prova da simulação ou da ocorrência das operações materiais documentadas pelas mencionadas facturas.

Com efeito nos termos do artigo 78º do CPT: “quando a contabilidade ou escrita do sujeito passivo se mostre organizada segundo a lei comercial ou fiscal, presume-se a veracidade dos dados e apuramentos decorrentes, salvo se se verificarem erros, inexactidões ou outros indícios fundados de que ela não reflecte a matéria tributável efectiva do contribuinte”.

E, nos termos dos artigos 349º e 350º, nº 1, do Código Civil, quem tem a seu favor uma presunção estabelecida na lei está dispensado da prova do facto presumido pelo que a recorrente, se tivesse a sua escrita organizada, em termos legais, não precisaria de provar que eram verdadeiras as mencionadas facturas.

Contudo cessa tal presunção perante a existência de erros, inexactidões ou outros indícios fundados de que ela não reflecte a matéria tributável efectiva.

Assim ainda que a contabilidade se encontre bem organizada, na perspectiva técnico contabilístico, se omitir operações efectuadas ou incluir operações não concretizadas, como será o caso das denominadas facturas falsas, quando a contabilidade dá relevância a documentos emitidos na forma legal, mas que não traduzem operações comerciais efectivas cessa a indicada presunção.

E, nestas situações, a lei não exige, como se escreveu naquele primeiro acórdão citado “senão indícios fundados”, ou seja, não impõe à Administração a “prova provada” de que por detrás dos documentos não está a realidade que normalmente reflectem e comprovam, basta-se com indícios fundados para fazer cessar a presunção a favor do contribuinte. E a este, desprovido do escudo protector da presunção, não resta senão demonstrar a veracidade dos seus elementos contabilísticos, e respectivos suportes, destarte posta em crise, face àqueles “fundados indícios”.

A AF tem que provar a existência do facto tributário o que é pressuposto da sua actuação o que decorre do princípio da legalidade administrativa, de acordo com o qual a Administração só pode agir se isso lhe permitir a lei, e não pode fazê-lo contra ela até porque os pressupostos da sua actuação são factos constitutivos do seu direito a agir, cuja prova lhe compete.

O acórdão recorrido, tal como no primeiro acórdão que vimos acompanhando se escreveu, reconheceu que a Administração Fiscal actuou perante a existência de “indícios sérios” de que as facturas referidas não consubstanciam quaisquer operações e, portanto, foram simuladas com fins meramente fiscais.

Este juízo do Tribunal recorrido é, como anteriormente se referiu, insindicável por este STA devido à limitação dos seus poderes de cognição de matéria de direito não abrangendo, por isso, os factos e os juízos de valor sobre os mesmos.

Acresce que a questão da existência da fundada dúvida a que se refere o artigo 122º, nº 1, do CPT é ainda julgamento da matéria factual pois que implica saber se, perante determinado quadro factual, fica ou não fica tal dúvida, sendo, por isso, ainda, questão factual.

Com efeito a fundada dúvida resulta, ainda, da livre ponderação dos elementos de facto recolhidos e de um juízo crítico sobre os mesmos pelo que, nos termos anteriormente expostos, fica excluída dos poderes de cognição deste STA que, no caso concreto dos presentes autos funciona como tribunal de revista não podendo, por isso, apreciar as provas nem fazer juízos probatórios sobre os factos materiais da causa.

Do exposto resulta improcedem as conclusões do presente recurso.

4. Termos em que se acorda em negar provimento ao presente recurso.

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

Lisboa, 26 de Junho de 2002. — *António Pimpão* (relator) — *Mendes Pimentel* — *Vitor Meira*.

Acórdão de 26 de Junho de 2002

Assunto:

Indemnização por despedimento. Nascimento da obrigação de imposto.

Doutrina que dimana da decisão:

O facto tributário originado pelo recebimento de uma indemnização por despedimento gera uma obrigação de imposto que se constitui pela recepção efectiva da indemnização e não no momento do despedimento. É um facto tributário instantâneo.

Recurso nº 26811, em que são recorrente Abel Nunes Pascoal e recorrida a Fazenda Pública. Relator, o Ex.^{mo} Cons.^o Dr. Almeida Lopes.

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

1º Relatório:

Com fundamento em caducidade do direito à liquidação, pois o facto tributário — direito a indemnização por despedimento — ocorreu em 1985, ainda que essa indemnização somente fosse paga em 3.11.98, o contribuinte Abel Nunes Pascoal, residente na Rua Afonso Lopes Vieira, nº 13, 3º Dtº, 1700 Lisboa, deduziu impugnação judicial contra a retenção na fonte de IRS feita pela sua antiga entidade patronal, a CTM, após ter feito uma reclamação graciosa que foi tacitamente indeferida.

Por sentença de fls. 76 e seguintes, o 3º Juízo do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa julgou a impugnação improcedente, após ter entendido que o facto tributário ocorreu na data do recebimento da indemnização e não na data do despedimento.

Não se conformando com esta sentença, dela recorreu o contribuinte para este STA, tendo apresentado as suas alegações de fls. 82 e seguintes, nas quais concluiu que o facto tributário ocorreu na data do despedimento, ao abrigo do Código de Imposto Profissional — data do nascimento da obrigação de indemnização ou ano em que o trabalho foi prestado. Concluiu que esta regra somente foi alterada com a Reforma Fiscal de 2000.

Neste STA, o MºPº emitiu douto parecer nos termos do qual se deve negar provimento ao recurso.

O processo foi aos vistos, posto o que o recorrente juntou aos autos uma sentença de 18.9.2001 do 4º Juízo do TT de 1ª Instância de Lisboa que está em oposição com a sentença recorrida.

Cumpra decidir.

2º Fundamentos:

Vem dados como provados os seguintes factos:

— o recorrente foi despedido em 1985;

— por causa desse despedimento recebeu uma indemnização de 14.219.614\$00;

— essa indemnização foi-lhe paga em 3.11.98, tendo a entidade patronal retido e entregue ao Fisco a quantia de 1.919.648\$00 a título de IRS.

A questão de direito fiscal que vem posta coloca-se assim: o facto tributário ocorreu na data em que foi feito o despedimento (1985) ou em que o trabalho foi prestado, ou na data em que o rendimento foi posto à disposição do contribuinte?

O M.^{mo} Juiz *a quo* entendeu que tanto em face do Código de Imposto Profissional como em face do CIRS, a data a tomar em consideração é aquela em que a indemnização foi recebida pelo trabalhador e não a data do despedimento. Para o tribunal de 1ª instância, a norma de incidência é o artº 2º, nº 4, do CIRS.

Pelo contrário, o recorrente entende que a lei reguladora desta relação jurídica tributária é a vigente à data do nascimento da obrigação de indemnização, o que só foi alterado com a entrada em vigor da Lei nº 30-G/2000, de 29 de Dezembro. Essa lei seria o Código de Imposto Profissional, que já não poderia ser aplicado por ter caducado o direito à liquidação por parte do Fisco.

No fundo, a diferença está nisto: o contribuinte diz que o facto tributário ocorreu no momento do despedimento e o M.^{mo} Juiz *a quo* diz que esse facto ocorreu no momento do recebimento da indemnização.

Quid juris?

Sempre se entendeu no direito fiscal português que a obrigação de imposto se constitui pela *recepção efectiva* dos rendimentos tributáveis. Era isto que constava do artº 40º do anteprojecto de Código dos Impostos sobre o Rendimento, dos Profs. Pessoa Jorge e Braz Teixeira. Era esta a jurisprudência uniforme deste STA.

Para além dos pormenores de regulamentação de cada código fiscal, esse era o princípio orientador, o qual apenas cedia em casos excepcionais, como era o caso das presunções, a possibilidade de exigir os rendimentos ou os casos de substituição tributária.

Actualmente, o assunto está tratado no artº 4º da Lei Geral Tributária, nos termos do qual os impostos assentam, essencialmente, na capacidade contributiva revelada através do rendimento ou da sua utilização e do património. Logo, o que consta é o momento em que se obtém o rendimento ou a utilização do rendimento, pois só aí é que existe capacidade contributiva. Seria inconstitucional exigir um imposto a quem não tem capacidade contributiva por não dispor do rendimento.

A percepção do rendimento — *in casu*, da indemnização por despedimento — é pressuposto de facto, é a situação-base da imposição, é o facto gerador da dívida de imposto é o facto tributário. No caso, o facto tributário não é o despedimento nem a prestação do trabalho. O despedimento não gera imposto e a prestação de trabalho já deu rendimento que foi tributado na altura própria.

O recorrente desloca este problema para o do fundamento jurídico da tributação ou para o código fiscal que concretamente é aplicável — o Código de Imposto Profissional ou o Código de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares.

Mas o problema não é este, na medida em que "uma coisa é a fonte de obrigação ou seu facto constitutivo e outra o seu *fundamento* jurídico, ou seja, a sede da sua disciplina normativa" (cfr. *Manual de Direito Fiscal*, do Prof. Alberto Xavier, pág. 249). "Na obrigação tributária (...) a fonte da obrigação é o facto nela previsto que determina casualmente o seu nascimento — o facto tributário — e não a lei em si mesma" (pág. 248).

Daí que seja uma discussão inútil a que visa apurar qual a lei aplicável, se o CIP se o CIRS. É aplicável a lei que estiver em vigor na data do nascimento do facto tributário, na data da recepção efectiva dos rendimentos.

Ora, os rendimentos foram recebidos em 3.11.98, pelo que é aplicável a lei que estava em vigor nessa altura, e que era o CIRS e não CIP.

O facto tributário — recebimento da indemnização por despedimento — é instantâneo, esgotando-se no acto de recebimento da indemnização.

Como muito bem disse o M.^{mo} Juiz *a quo*, a norma de incidência é o artº 2º, nº 4, do CIRS.

A sentença recorrida não merece qualquer censura, pois fez uma correcta interpretação e aplicação da lei ao facto tributário.

3º Decisão:

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

Custas pelo recorrente, com 50% de procuradoria.

Lisboa, 26 de Junho de 2002. — José Joaquim Almeida Lopes (relator) — António Pimpão — Mendes Pimentel.



DIÁRIO DA REPÚBLICA

APÊNDICE

SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO

Publicação periódica ordenada pelo Decreto-Lei n.º 267/85, de 16 de Julho

PREÇO DESTE NÚMERO € 38,72 (IVA INCLUÍDO 5%)

Depósito legal n.º 25 495/89

IMPRESA NACIONAL-CASA DA MOEDA, S. A.