



# DIÁRIO DA REPÚBLICA

12 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 4.º trimestre de 2002**

## Acórdão de 2 de Outubro de 2002.

### Assunto:

*Sisa. Redução da mesma a 4%.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*Nos termos do art.º 5º n.º 1 alínea b) do DL 311/82, as sociedades de locação financeira, sujeitas a contribuição industrial, gozam de redução a 4% da taxa da sisa pela aquisição de prédios, quando os mesmos, através da locação financeira, sejam destinados à ampliação de empresas com vista a novos fabricos, redução do custo ou melhoria da qualidade dos produtos.*

Recurso: 20/02; Recorrente: EUROLEASIMÓVEIS, SA; Recorrido: Director Geral das Contribuições e Impostos; Relator Exmº Consº Dr. António Pimpão.

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

1. EUROLEASIMÓVEIS, S. A., recorre do acórdão que, no Tribunal Central Administrativo, negando provimento ao recurso, confirmou o despacho recorrido.

Alegou formulando o seguinte quadro conclusivo:

1. Não é de aceitar a interpretação que o acórdão faz da norma do art 5º nº 1 alínea b) do DL 311/82, interpretando restritamente a ampliação como ampliação em sentido físico, devendo a mesma fazer-se no sentido de abarcar a ampliação de empresas com vista a novos fabricos, independentemente de ampliação material ou física do prédio onde a actividade se desenvolva, independentemente de haver aquela ampliação física.

2. Sem prescindir, subsidiariamente,

Por outro lado, e esta é a segunda razão de discordância do acórdão recorrido,

A verdade é ter a empresa industrial em causa, não obstante o teor menos claro das informações probatórias prestadas pelas várias entidades que intervieram na instrução do acto recorrido,

Realizado efectivas obras físicas de ampliação do prédio por ocasião do negócio translativo que deu lugar à sisa cuja redução a 4% se requereu.

Com efeito, a ampliação foi até significativa e só não foi atendida e expressa e inequivocamente relatada pelas entidades que intervieram na instrução do acto pela razão de que

Não acolhem o entendimento daquele conceito de «ampliação» que o acórdão acaba por adoptar decisivamente.

Na verdade, como se alcança de documento adiante junto, a empresa industrial referida requereu através de projecto de construção próprio e obteve o respectivo deferimento junto da C M de Guimarães o licenciamento de obras de ampliação das suas instalações fabris efectivamente realizadas,

Espaço ampliado esse que lhe potenciou e possibilitou aquela ampliação empresarial referida.

### 2.ª Conclusão

Ainda assim, a empresa industrial com quem foi ajustado o contrato de locação financeira requereu e obteve o licenciamento respectivo,

realizando obras materiais de ampliação física das suas instalações fabris,

O que consubstancia o pressuposto dado por inverificado no acórdão recorrido, o que se requer e espera seja agora atendido.

Alegou a entidade recorrida, que apresentou as seguintes conclusões:

A) O acórdão recorrido fez uma correcta interpretação e aplicação da lei aos factos, motivo pelo qual deve ser mantido.

B) Compulsadas as Alegações apresentadas pela recorrente, verifica-se que esta não cumpriu, devidamente, o ónus que sobre ela impendia de formular conclusões nas suas alegações (cfr. Art. 690º nº 1 do CPC). Tal facto implica, pois, o não conhecimento do objecto do recurso, cfr. o nº 4 do art. 690º do CPC.

C) O art. 5º do DL 311/82 não pode ser interpretado da forma que a recorrente pretende, não se tratando, sequer, de uma interpretação extensiva àquela que faz, mas sim de uma interpretação completamente contrária à lei e não contida na sua letra ou espírito.

D) Isto é, para que o benefício fiscal aí previsto opere é necessário que seja adquirido um prédio destinado à criação de uma nova indústria ou à ampliação de uma já existente, como se retira, claramente, da letra e do espírito da norma.

E) Como resulta do probatório, no caso da recorrente, não foi adquirido qualquer prédio com vista à ampliação de indústria, o que implicou, como bem se conclui no acórdão recorrido, que não houve ampliação física da empresa.

F) Ampliação física esta que deve ser entendida no sentido exposto pela entidade recorrida de que não houve qualquer aquisição de prédio destinado à ampliação, pois é esse o sentido que se retira do acórdão ora recorrido.

G) Por outro lado, não deve ser admitida a apresentação, por parte da recorrente, de documento ilegível (alvará de licença passado pela Câmara Municipal de Guimarães) na presente fase processual.

H) Uma vez que tal junção não é possível, de acordo com o disposto no nº 1 do art. 524º do CPC, no presente recurso jurisdicional, por não se tratar de documento superveniente cuja apresentação não tenha sido possível à recorrente efectuar em momento próprio.

I) E nem há qualquer ocorrência posterior relevante que justifique a apresentação daquele documento unicamente na presente fase processual, uma vez que a questão da ampliação de indústria não é uma questão nova no presente recurso jurisdicional, mas uma questão conhecida e decidida nos autos de recurso contencioso.

J) De qualquer modo, a ser admissível a junção do presente documento nesta fase processual, o que nem por mera hipótese ainda que académica se admite, requer a entidade recorrida que a recorrente seja notificada no sentido de apresentar o documento na íntegra e em cópia legível, nos termos do nº 1 do art. 541º do CPC.

K) Ainda que assim não se entenda sem conceder, deve considerar-se que nunca a recorrente, e nem esse facto é alterado pela junção do presente documento, conseguiu provar a referida ampliação física.

L) Uma vez que as obras, como a recorrente pretende provar, foram realizadas no imóvel onde a indústria já estava instalada e foram feitas anteriormente à aquisição do mesmo imóvel pela recorrente.

Notificada a recorrente para se pronunciar sobre as conclusões B), G), H), I) e J) das alegações da entidade recorrida defende que: não procedem as reservas suscitadas pelo Recorrido, quanto à alínea B), por serem as conclusões claras e precisas, tanto assim que o Recorrido a elas se opõe da forma como o faz e o facto de estarem enunciadas intercaladamente (a primeira) não lhe retira a natureza própria; ainda assim, se o Tribunal o entender, o recorrente dispõe-se à aclaração que for entendida e à enunciação sistemática julgada mais correcta (a rec. entende ser mais correcto o modo como procedeu);

quanto à junção do documento, importa reconhecer que se trata de documento que não é próprio da rec. nem estava ao seu alcance obtê-lo;

por outro lado, só com o proferimento do acórdão recorrido o documento adquiriu pertinência, interesse e actualidade;

sobre a ilegitimidade do mesmo, dispõe-se a recorrente a pedir à C. M. Guimarães cópia mais legível se tal assim for atendido pelo Tribunal.

são, assim, de desatender as considerações da entidade recorrida.

O EMMP entende que o recurso não merece provimento, pois que, muito embora as conclusões das alegações da recorrente não primem pelo rigor na sua formulação, da sua análise resulta que as mesmas não são só suficientes, mas também claras, tendo a recorrida percebido o seu teor;

O acórdão recorrido fez correcta interpretação dos factos e aplicação do direito em consonância com o ac. deste STA de 17-11-99, Rec. 19.855.

O documento agora junto com as alegações não pode ser levado em consideração, pois não resulta provado que o mesmo não pudesse ter sido junto antes do encerramento da discussão da causa, tanto mais que se trata de documento datado de 1993 e o requerimento a solicitar o benefício em causa bem como o contrato de locação financeira datam de 1994.

2. O acórdão recorrido fixou o seguinte quadro factual:

1) A ora recorrente dirigiu em 04/10/1994 ao Senhor Ministro das Finanças o requerimento que consta do processo instrutor, o qual aqui se dá por inteiramente reproduzido, no qual declarou que o "imóvel se destina a indústria" e considera estar em condições de beneficiar da redução a 4% da taxa de sisa devida pela aquisição de um edifício fabril destinado à indústria de metalomecânica (descrito na Conservatória do Registo Predial de Guimarães com o n.º 00212) e requereu a dita redução com base na al. b) do n.º 1 do art.º 5º do D.L. 311 /82 de 04/08.

2) Em 26/07/1995 os Serviços de Fiscalização da 1.ª Repartição de Finanças de Guimarães prestaram a informação que consta do processo instrutor, cujo teor aqui se dá por inteiramente reproduzido e de onde se destaca que ali se refere: "...2.ª A actividade já se encontrava a ser exercida desde 5/12/85; ...6.ª A actividade exercida tem interesse económico para a região devido à crise económica do Vale do Ave (emprega 31 operários e 3 gerentes), depois da compra foram admitidos 5 operários, sendo o investimento em maquinismo de 3293 contos e de 10842 contos em viaturas, tudo depois da locação. 7.ª As vendas do último exercício foram no montante de 133.500.000\$00, sendo as exportações no montante de 90.338.000\$00".

3) Com base na informação dita em 2) o Senhor Chefe da 1.ª Repartição de Finanças do Concelho de Guimarães emitiu parecer favorável ao deferimento do requerimento dito em 1), o qual consta do processo instrutor, e aqui se dá por inteiramente reproduzido,

destacando-se os pontos 3 a 5, onde se refere: "3 - A escritura de compra foi celebrada no 3º Cartório Notarial do Porto em 4 de Outubro de 1994 bem como a escritura do Contrato de Locação Financeira e nesta data se deu a tradição; 4 - Com a instalação da nova unidade industrial, vão ser criados novos postos de trabalho, resultando novos processos de fabrico, redução de custos e melhoria da qualidade dos produtos fabricados. 5 - no conhecimento de Sisa não foi efectuado qualquer averbamento."

4) Em 04/10/1995, e na sequência do ofício n.º 2913 de 29/09/1995 da Direcção de Serviços dos Impostos do Selo e da Transmissões do Património, o Senhor Chefe da 1.ª Repartição de Finanças do Concelho de Guimarães mandou proceder a averiguações no sentido de apurar se a actividade já se encontrava a ser exercida desde 05/12/1985, nas instalações a serem dadas em locação financeira.

5) Em satisfação da ordem dita em 4) e após diligências foi informado que: "1 - Que a actividade é exercida no artigo 520 urbano de Sande S. Clemente, desde 30 de Junho de 1992, data da conclusão das obras e da ocupação do prédio em causa. 2 - O prédio em causa foi ampliado e melhorado e encontrava-se inscrito na matiz urbana sob o artigo n.º 230 e, neste artigo, a actividade em causa já vinha sendo exercida desde 5 de Dezembro de 1985".

6) O expediente foi remetido em 29/08/1995 ao Senhor Director Geral das Contribuições e Impostos e elaborada nova informação na Direcção de Serviços dos Impostos do Selo e das Transmissões do Património, cujo teor aqui se dá por inteiramente reproduzido e de onde se destacam as seguintes passagens: "5. Em data anterior, à escritura e ao contrato de locação, não ocorreu transmissão do imóvel em causa para a requerente"; "6. - O pedido ...foi apresentado dentro do prazo referido no n.º 3 do artigo mencionado ( 04/10/94)"; "8.-A Repartição de Finanças informa que a sociedade Serafim Fertuzinhos Lda exerce, no prédio, a actividade, desde Dezembro de 1985. PARECER: Considerando que o contrato de locação financeira foi celebrado em 04 de Outubro de 1994, que a locatária já exercia a actividade desde Junho de 1992, no prédio objecto do contrato, sou de parecer que o pedido não tem enquadramento na alínea b) do n.º 1 do art.º 5º do D. L. n 311/82, de 4/8, pelo facto desta disposição legal ter por finalidade a instalação ou a ampliação de empresas e, no caso em apreço, a empresa já se encontrava instalada".

7) Com base na informação dita em 6) o Director de Serviço exarou o seguinte despacho: " Confirmando no sentido do indeferimento do pedido, porquanto, como se informa, a transmissão ocorreu em 30/06/92 e o pedido só foi deduzido em 4 de Outubro de 1994, contrariamente ao que dispõe o n.º 3 do art.º 5º do D.L. n.º 311/82, de 4 de Agosto, e o art.º 15º do CIMSISD".

8) Com base na informação dita em 6), e após o despacho do Senhor Director de Serviços, despachou o Sr. Subdirector-Geral, em 24/01/1996, nos seguintes termos: "Concordo, pelo que será de indeferir o pedido com base nos fundamentos expostos. A consideração do Ex.mo Director Geral".

9) Na mesma data o Senhor Director Geral das Contribuições e Impostos indeferiu o requerimento dito em 1), despachando nos seguintes Termos: "Concordo, pelo que indefiro".

10) A ora recorrente foi notificada do despacho dito em 9) em data não completamente apurada, mas necessariamente posterior a 07/03/1996 (vide fls.9 dos autos), e reagiu em 13/05/1996 apresentando a petição que deu origem aos presentes autos.

11) A ora recorrente dedica-se à locação Financeira Imobiliária e é titular do cartão de pessoa colectiva n.º 503 110 124, e tem a sua sede na Rua da Saudade, 132 - Porto.

12) A ora recorrente, em 04/10/1994, através de escritura pública outorgada no 3º Cartório Notarial do Porto, adquiriu a Rosa Marques da Silva, pelo preço declarado de 28.000.000\$00, o prédio urbano sito no lugar do Pinheiro, Freguesia de Sande S. Clemente, inscrito na matriz sob o artº 520, descrito na Conservatória do Registo Predial de Guimarães com o n.º 00212.

13) Na mesma data a ora recorrente outorgou no mesmo cartório notarial um contrato de locação financeira com a Sociedade Serafim Fertuzinhos, Lda, com sede no lugar do Pinheiro, Freguesia de Sande S. Clemente, tendo por objecto o imóvel dito em 5), e esta sociedade a qualidade de locatária.

14) A Sociedade Serafim Fertuzinhos Lda é titular do cartão de pessoa colectiva n.º 501 560 432 e em 10 de Agosto de 1995 encontrava-se colectada em IRC pela actividade de "Fabricação de Cutelarias" CAE 28610 (concretamente, fabricação de tesouras de poda e navalhas).

15) A actividade dita em 1) da Sociedade Serafim Fertuzinhos Lda já vinha sendo exercida desde 05/12/1985 e a mesma contava em 26/07/1995 com 31 operários e 3 gerentes.

16) Após o contrato de locação dito supra a Sociedade Serafim Fertuzinhos Lda, admitiu cinco operários e foi feito um investimento em maquinismos de 3.293.000\$00 e em viaturas de 10.842.000\$00.

17) A ora recorrente pagou a sisa devida pela aquisição do imóvel dita em 5) conforme o conhecimento 416/94 da 1.ª Repartição de Finanças de Braga de onde se vê que pagou 2.800.000\$00.

18) Em 15/11/1995 a Subdirectora-Geral do Ministério da Indústria e Energia dirigiu ao Senhor Director Geral das Contribuições e Impostos a comunicação que consta de fls. 49 dos autos, que aqui se dá por inteiramente reproduzida, e onde se lê designadamente: "*Relativamente ao pedido de redução da taxa de sisa formulado em requerimento, de 94/09/30 pela empresa em referência, comunica-se a V. Ex.cia que o mesmo fica abrangido pelo seguinte parecer: "A análise dos elementos fornecidos para apreciação do pedido permite enquadrar o empreendimento nos objectivos previstos na alínea b) do n.º 1 do artº 5º do Decreto-Lei n.º 31/82, de 4 de Agosto, pelo que considero de conceder a redução da taxa de sisa para 4%, nas condições expressas na informação que em anexo se junta".*

19) A informação que "em anexo se junta" dita em 18) é a constante de fls.50 dos autos, cujo teor aqui se dá por inteiramente reproduzido, e de onde se destaca que: refere como data do requerimento da ora recorrente 94/09/30. Que os objectivos do empreendimento são a ampliação da unidade industrial implicando redução de custos. Que foi adquirida a área total de 6419, discriminando os vários espaços em área coberta e descoberta.

3.1. O acórdão recorrido, depois de afirmar que não estavam reunidos os requisitos de que depende a concessão da impetrada isenção, concluiu que não merece censura, por conformidade com a lei, o despacho recorrido que, por isso, manteve na ordem jurídica.

Ainda segundo o acórdão recorrido, o artº 5º do DL n.º 311/82 aplica-se, também, a aquisições de imóveis por parte de sociedades que exerçam a actividade de "Leasing", com o fim de serem dados em regime de locação financeira, para instalação *ex novo* de indústrias de interesse para o desenvolvimento económico do País e também a indústrias, com o mesmo interesse já antes instaladas no mesmo

imóvel. Neste último caso, necessário é, porém, que as empresas antes instaladas efectuem a sua própria ampliação física do local de laboração, com vista a novos fabricos, redução de custos ou melhoria da qualidade dos produtos, condição que, no caso dos autos, não foi satisfeita.

Contra o assim decidido insurge-se a recorrente sustentando, em síntese, que não é de aceitar a interpretação que o acórdão faz da norma do art 5º n.º 1 alínea b) do DL 311/82, restringindo a ampliação em sentido físico, devendo a mesma fazer-se no sentido de abarcar a ampliação de empresas com vista a novos fabricos, independentemente de ampliação material ou física do prédio onde a actividade se desenvolva, independentemente de haver aquela ampliação física.

Que, sem prescindir, a empresa industrial referida, não obstante o teor menos claro das informações probatórias prestadas pelas várias entidades que intervieram na instrução do acto recorrido, realizou efectivas obras físicas de ampliação do prédio por ocasião do negócio translativo que deu lugar à sisa cuja redução a 4% se requereu, pois que a ampliação foi até significativa e só não foi atendida e expressa e inequivocamente relatada pelas entidades que intervieram na instrução do acto pela razão de que não acolhem o entendimento daquele conceito de «ampliação» que o acórdão acaba por adoptar decisivamente.

Como se alcança de documento de fls. 130 a empresa industrial referida requereu através de projecto de construção próprio e obteve o respectivo deferimento junto da C M de Guimarães e licenciamento de obras de ampliação das suas instalações fabris efectivamente realizadas, sendo o espaço ampliado que lhe potenciou e possibilitou aquela ampliação empresarial referida.

A empresa industrial com quem foi ajustado o contrato de locação financeira requereu e obteve o licenciamento respectivo, realizando obras materiais de ampliação física das suas instalações fabris, o que consubstancia o pressuposto dado por inverificado no acórdão recorrido, o que se requer e espera seja agora atendido.

Nas conclusões das suas alegações defende a entidade recorrida que o acórdão recorrido deve ser mantido, pois que:

As alegações da recorrente não cumprem, devidamente, o ónus que sobre ela impendia de formular conclusões nas suas alegações, art. 690º n.º 1 do CPC, o que implica o não conhecimento do objecto do recurso, nos termos do n.º 4 do art. 690º do CPC.

O artº 5º do DL 311/82 exige que seja adquirido um prédio destinado à criação de uma nova indústria ou à ampliação de uma já existente, como se retira, claramente, da letra e do espírito da norma.

No caso da recorrente, não foi adquirido qualquer prédio com vista à ampliação de indústria, o que implicou, como bem se conclui no acórdão recorrido, que não houve ampliação física da empresa.

Não deve ser admitida a apresentação, por parte da recorrente, de documento ilegível, alvará de licença passado pela Câmara Municipal de Guimarães, na presente fase processual, uma vez que tal junção não é possível, de acordo com o disposto no n.º 1 do art. 524º do CPC, no presente recurso jurisdicional, por não se tratar de documento superveniente cuja apresentação não tenha sido possível à recorrente efectuar em momento próprio, ao que acresce que, a ser admissível a junção do presente documento nesta fase processual, requer a entidade recorrida que a recorrente seja notificada no sentido de apresentar o documento na íntegra e em cópia legível, nos termos do n.º 1 do art. 541º do CPC.

Ainda que assim não se entenda, deve considerar-se que nunca a recorrente conseguiu provar a referida ampliação física, uma vez que as obras, como a recorrente pretende provar, foram realizadas no imóvel onde a indústria já estava instalada e foram feitas anteriormente à aquisição do mesmo imóvel pela recorrente.

3.2. Importa, por isso, determinar se as alegações da recorrente cumprem o ónus que sobre ela impedia de formular conclusões.

E tal obrigação é imposta pelo mencionado artº 690º 1 do CPCivil quando estabelece que o recorrente deve apresentar a sua alegação, na qual concluirá, de forma sintética, pela indicação dos fundamentos por que pede a alteração ou anulação da decisão.

Da transcrição anteriormente feita das conclusões das alegações resulta que a recorrente pede a revogação do acórdão em apreciação por este haver incorrido em erro de julgamento quer quanto ao indicado artº 5º do DL 311/82, quer quanto à não consideração de certos factos relativos à ampliação das instalações que, na sua perspectiva, levariam à indicada revogação.

Não sendo as ditas conclusões um modelo de perfeição, o certo é que são inteligíveis, pelo que não ocorre situação que conduza ao não conhecimento do recurso como propõe a entidade recorrida.

3.3. Nas suas alegações sustenta a recorrente que a mencionada empresa industrial realizou efectivas obras físicas de ampliação do prédio por ocasião do negócio translativo, como se alcança de documento de fls. 130, pois que aquela empresa industrial requereu através de projecto de construção próprio e obteve o respectivo deferimento junto da C M de Guimarães ou seja o licenciamento de obras de ampliação das suas instalações fabris efectivamente realizadas.

Que foi o espaço ampliado que lhe potenciou e possibilitou aquela ampliação empresarial referida tendo realizado obras materiais de ampliação física das suas instalações fabris, o que consubstancia o pressuposto dado por inverificado no acórdão recorrido.

Trata-se de matéria não incluída na petição inicial que, por isso, não podia ser apreciada no acórdão recorrido, pelo que é matéria nova no presente recurso.

Estamos perante matéria nova só suscitada nas alegações do presente recurso para este STA e que, por não ser de conhecimento officioso, não pode ser apreciada.

É jurisprudência corrente que é da essência dos recursos modificar as decisões recorridas e não criar decisões sobre matéria nova, não sendo, por isso, permitido invocar nas alegações fundamentos que não tenham sido abordados na decisão recorrida (STA 20-1-88, BMJ 373º 419, STJ 12-6-90, BMJ 398º 481).

Na mesma perspectiva de que o tribunal superior não conhece de questões novas, salvo as de conhecimento officioso, pronunciou-se este Tribunal em 21-12-94, Rec. 18.145, Ap. DR, p 2970, e o Pleno da Secção em 6-12-95, Ap. DR, p. 170.

Os recursos têm por objecto as decisões judiciais com as quais não se concorda (artºs 676º do CPCivil e 167º do CPT), devendo das alegações e respectivas conclusões constar os fundamentos por que se pede a alteração ou anulação da decisão (nº 1 do já citado artº 690º), pois a alegação de recurso visa questionar a decisão recorrida, pondo em destaque a divergência relativamente ao decidido, sendo essa divergência o fundamento do recurso.

Pretende-se, por isso, com os recursos modificar as decisões recorridas e não criar decisões sobre matéria nova, daí que se entenda

que não pode constituir matéria de recurso questão não suscitada na petição nem apreciada no tribunal recorrido, excepto se tratar de questão de conhecimento officioso.

Nesta perspectiva torna-se desnecessário apreciar as questões relativas ao documento de fls. 130 por se enquadrar dentro da matéria nova referida.

3.4. O acórdão recorrido identificou como questões a decidir, no seguimento do que a recorrente havia afirmado, na petição inicial, a fls. 7, as de saber se o despacho de indeferimento é congruente entre o seu sentido decisório e os fundamentos que invoca e se o despacho recorrido enferma de vício de violação de lei por desrespeito do indicado artº 5º do DL 311/82.

As conclusões das alegações não questionam o acórdão recorrido enquanto entendeu não ocorrer a alegada falta de congruência do despacho recorrido, pelo que resta apreciar se o mesmo despacho enferma do vício de violação de lei defendido pela recorrente em contraposição ao afirmado no acórdão recorrido, pois que as demais questões integram questão nova que, conforme já se referiu, não pode ser apreciada no presente recurso jurisdicional.

Resta, por isso, apurar se a norma do art 5º n.º 1 alínea b) do DL 311/82 se refere apenas à ampliação em sentido físico ou antes devendo a mesma interpretar-se no sentido de abarcar a ampliação de empresas com vista a novos fabricos, independentemente de ampliação material ou física do prédio onde a actividade se desenvolva, independentemente de haver aquela ampliação física.

Estabelece este preceito normativo que "as sociedades de locação financeira sujeitas a contribuição industrial gozam de: b) Redução a 4% da taxa da sisa pela aquisição de prédios ... quando esses prédios, através da locação financeira, sejam destinados à instalação de indústrias de interesse para o desenvolvimento económico do País ou à conveniente ampliação de empresas com vista a novos fabricos, redução do custo ou melhoria da qualidade dos produtos...".

Resulta da primeira parte deste normativo que a redução da sisa visa beneficiar as sociedades de locação financeira sujeitas a contribuição industrial pela aquisição de prédios, quando estes, através da locação financeira, sejam destinados à instalação de indústrias de interesse para o desenvolvimento económico do País. E a instalação industrial refere-se, como da própria expressão resulta, ao início da actividade industrial.

Dos autos não resultando a mencionada instalação não cabia no âmbito desta primeira parte do preceito a situação concreta dos presentes autos.

Resta, por isso, determinar se na situação concreta dos presentes autos ocorreu ampliação susceptível de levar à redução da taxa de sisa a 4% nos termos do mencionado dispositivo legal.

De acordo com a segunda parte do mesmo preceito normativo as sociedades de locação financeira sujeitas a contribuição industrial gozam de redução a 4% da taxa da sisa pela aquisição de prédios quando estes prédios, através da locação financeira, sejam destinados à conveniente ampliação de empresas com vista a novos fabricos, redução do custo ou melhoria da qualidade dos produtos.

Entendeu o acórdão recorrido que estando prevista na lei a situação de ampliação de indústrias seria este regime aplicável a casos de empresas já instaladas e em laboração, desde que efectuassem a ampliação física do seu espaço de laboração, com vista a novos fabricos,

redução de custos ou melhoria da qualidade dos produtos, uma vez que a ampliação não pode deixar de ser física por tal estar intrinsecamente ligado à aquisição de imóveis e à própria incidência do imposto de sisa.

Acrescentou que ressaltando do probatório que embora a empresa locatária do imóvel já estivesse instalada e a laborar no imóvel que foi adquirido pela ora recorrente, houve ampliação da empresa, tendo sido admitidos novos operários e adquiridas novas viaturas e maquinismos, contudo tal ampliação não foi física quanto ao local de laboração, pois que, tendo a empresa aquela ampliação, nos meios de produção acolheu-os no mesmo espaço onde já laborava antes da aquisição pela ora recorrente de tal espaço e da sua cedência em regime de locação financeira à dita empresa industrial.

Concluiu, por isso, não estarem satisfeitos os pressupostos de que a lei faz depender a concessão do benefício da redução da taxa de sisa a 4%, com o fim de estimular a actividade de "Leasing" a que a recorrente se dedica, pelo que o despacho recorrido não mereceria censura.

Contudo, torna-se, na situação concreta dos presentes autos, desnecessário apreciar esta questão, pois que mesmo que assim não fosse sempre o presente recurso estaria condenado ao insucesso.

Com efeito e conforme já se referiu a situação de redução da sisa está dependente, nos termos daquela segunda parte do mesmo preceito normativo, de que as mencionadas aquisições sejam destinados à ampliação de empresas com vista a novos fabricos, redução do custo ou melhoria da qualidade dos produtos.

Na situação concreta dos presentes autos não alegou a recorrente que tal ampliação teve em vista novos fabricos, redução do custo ou melhoria da qualidade dos produtos, pelo que mesmo a ocorrer tal ampliação das instalações faltaria demonstrar estes outros pressupostos.

Do exposto resulta que não merece provimento o presente recurso.

4. Termos em que se acorda em negar provimento ao presente recurso, confirmando o acórdão recorrido.

Custas pela recorrente, fixando-se em 150 euros a taxa de justiça e em 40% a procuradoria.

Lisboa, 2 de Outubro 2002. — *António Pimpão* (relator) — *Mendes Pimentel* — *Vítor Meira*.

## Acórdão de 2 de Outubro de 2002.

### Assunto:

*Nulidade de sentença. Sanação.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*Tendo a nulidade de sentença (contradição entre fundamentos e decisão) sido sanada pelo tribunal recorrido antes de o recurso subir a este STA, será de negar provimento ao recurso que se tenha baseado exclusivamente nessa nulidade.*

Recurso n.º 168/02. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: João Manuel Nunes da Madalena; Relator: Ex.<sup>mo</sup> Conselheiro Almeida Lopes.

### 1.º Relatório.

Com fundamento em falta de excussão do património da originária executada e em falta de culpa sua pela insuficiência do património social daquela, João Manuel Nunes da Madalena, residente no Cabeço do Boi, Apeada, Ílhavo, deduziu oposição à execução fiscal que contra si reverteu na Repartição de Finanças de Vagos para cobrança coerciva de imposto de circulação dos anos de 1990 e 1991.

Por sentença de fls. 315 e seguintes, o Tribunal Tributário de Aveiro julgou a oposição procedente, após considerar que a responsabilidade subsidiária se regia pelo DL 68/87. Mas, na fundamentação, e quanto às dívidas posteriores a 1.7.91 (data da entrada em vigor do CPT), declarou que o oponente não fez prova de não ter tido culpa pela insuficiência do património da sociedade.

Não se conformando com esta sentença, dela recorreu a Fazenda Pública para este STA, tendo alegado que a mesma é nula por conter uma contradição entre os fundamentos e a decisão. Entende a Fazenda que, pelo menos as dívidas posteriores a 1.7.91, existe responsabilidade do oponente.

Após requerimento do oponente, o M.º Juiz a quo proferiu o despacho da fls. 341, no qual justificou a razão pela qual não julgou a oposição improcedente quanto às dívidas posteriores a 1 de Julho de 1991: "não havia qualquer dívida em causa com referência ao 2.º semestre de 1991".

Notificada deste despacho, a Fazenda Pública veio dizer que mantinha o recurso, pois o que contava não era a data de nascimento da dívida mas o período de pagamento voluntário, a este ocorreu no 2.º semestre de 1991.

Neste STA, o M.º P.º emitiu duto parecer nos termos do qual se devia negar provimento ao recurso.

Corridos os vistos cumpre decidir a questão da nulidade a sentença, única que foi posta no recurso.

### 2.º Fundamentos.

Conforme se encontrava no texto originário da sentença, esta era mesmo nula, pois existia uma contradição entre fundamentos e decisão.

Com efeito, o tribunal a quo dividiu o período da responsabilidade em duas partes: uma antes do CPT entrar em vigor (aplicando a este período o DL 68/87) e outra após esse diploma entrar em vigor em 1.07.91. Quanto a dívida posterior a 1.7.91, o tribunal de 1.ª instância disse que o oponente não fez prova da sua falta de culpa pela insuficiência do património da originária executada.

Com estes fundamentos, a oposição teria de ser julgada improcedente quanto às dívidas posteriores a 1.7.91.

Sucedê que o M.º Juiz a quo, ao esclarecer, pelo despacho de fl. 341, que não havia qualquer dívida em causa com referência ao 2.º semestre de 1991, sanou essa nulidade. Para o M.º Juiz a quo, foi um lapso de escrita.

Seja lapso de escrita, seja nulidade, o certo é que o lapso foi rectificado ou a nulidade sanada.

Neste momento, já não há nulidade. É um facto, que este STA tem de respeitar (art.º 21.º, n.º 4 do ETAF), que não havia qualquer

dívida referente ao 2.º semestre, não fazia sentido a execução prosseguir para cobrar o que não podia ser cobrado.

Tendo sido sanada a pretensa nulidade, o recurso não pode obter provimento.

3.º Decisão.

Nestes termos, acordam os juízes deste STA em negar provimento ao recurso e em confirmar o decidido pelo Tribunal Tributário de Aveiro.

Sem custas.

Lisboa, 2 de Outubro de 2002. — *Almeida Lopes* (relator) — *António Pimpão* — *Mendes Pimentel*.

## Acórdão de 2 de Outubro de 2002.

### Assunto:

*Acto de liquidação. Taxa para infra-estruturas urbanísticas.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*Dos actos da liquidação da taxa de infra-estruturas urbanísticas impugna-se para o tribunal tributário de 1.ª instância e não se recorre contenciosamente para o Tribunal Central Administrativo.*

Recurso n.º 237/02. Recorrente: ISU-Estabelecimento de Saúde e Assistência, S. A.; Recorrido: Vereador do Pelouro do Património e Finanças da Câmara Municipal de Lisboa; Relator: Ex.mo Juiz Conselheiro Dr. Almeida Lopes.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

#### 1.º Relatório

Com fundamento em vício de violação de lei (a importância liquidada só está prevista no âmbito de operações de loteamento), falta de audiência prévia, erro de interpretação e aplicação da TRIU, natureza de imposto da quantia liquidada (em violação da reserva de lei fiscal), violação do princípio da proporcionalidade e dos princípios da proibição e arbitrio, igualdade e justiça, bem como por falta de fundamentação, ISU-Estabelecimento de Saúde e Assistência, S. A., com sede na Travessa do Castro, n.º 3, Lisboa, interpôs recurso contencioso para o antigo Tribunal Tributário de 2.ª Instância, a título de acto administrativo respeitante a questão fiscal, contra o despacho do Vereador do Pelouro do Património e Finanças da Câmara Municipal de Lisboa (Luís Simões), de 21.11.94, “na parte em que procedeu à liquidação da Taxa pela Realização de Infra-Estruturas Urbanísticas.”

Por acórdão de fls. 124 e seguintes, o Tribunal Central Administrativo entendeu haver manifesta ilegalidade na interposição do recurso, pois, tratando-se de um acto preparatório do acto de liquidação

que não era susceptível de impugnação judicial autónoma, somente cabia recurso do acto final de liquidação.

Após recurso, este STA, por acórdão de fls. 194 e seguintes, decidiu que o acto recorrido é lesivo, pelo que é legalmente recorrível.

Tendo o processo baixado ao TCA, este tribunal proferiu novo acórdão (fls. 211 e seguintes) a negar provimento ao recurso, pois o acto recorrido não padece dos vícios alegados.

Continuando a não se conformar, a recorrente recorreu para este STA, tendo apresentado as suas alegações de fls. 240 e seguintes, nas quais concluiu que o acórdão recorrido padece de erro de julgamento, pois o acto recorrido viola a lei; a pretensa taxa não é taxa mas imposto, na medida em que não há contraprestação — utilização de um bem semipúblico —, tendo-se violado a CRP sobre reserva de lei fiscal; que o acto contenciosamente recorrido não está fundamentado; que foi preterido o direito de audiência prévia; que esse acto enferma de erro nos pressupostos de facto e de direito; que o acto recorrido violou os princípios da proporcionalidade e da proibição de arbitrio.

O Presidente da CML contra-alegou, sustentando o acórdão recorrido.

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

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

- Foi requerida a aprovação e o licenciamento de um projecto de obras de alteração (remodelação do Hospital CUF);
- O pedido de licenciamento foi deferido pela CML por despacho de 29.10.95;
- A recorrente foi notificada para pagar na CML a licença a título de taxa urbanística ou taxa pela realização de infra-estruturas urbanísticas;
- O pagamento da taxa constitui a condição *sine qua non* para que os serviços da CML permitam o levantamento da licença de obras;
- O acto recorrido, datado de 21.11.94, e que aprovou a exigência da TRIU à recorrente, é da autoria do Vereador do Pelouro do Património e Finanças da Câmara Municipal de Lisboa.

#### 2.º Fundamentos.

Diz o povo que o que nasce torto tarde ou nunca se endireita. E, de facto, este processo nasceu “torto”, pois a instância iniciou-se com uma petição inicial inepta porque ininteligível.

Começou a recorrente por dizer, na petição inicial de recurso contencioso, que recorria “do despacho do Senhor Vereador do Pelouro do Património e Finanças da Câmara Municipal de Lisboa (Luís Simões), de 21 de Novembro de 1994, na parte em que procedeu à liquidação da “Taxa pela Realização de Infra-Estruturas Urbanísticas”, exarado a fls. 109 do proc. de licenciamento de obras particulares n.º 3616/0B/92, de que a recorrente acaba de ter conhecimento”.

No art. 9.º da petição inicial, a recorrente diz que “tomou agora conhecimento do teor do ofício da Repartição de Contabilidade junto da DMPPGU da CML, datado de 5 de Dezembro de 1995” a comunicar-lhe uma liquidação de 1.650.620\$00 + 35.496.000\$00, a qual deveria ser paga no prazo de 30 dias a partir da data do aviso de recepção.

Deste modo, aquilo de que a recorrente acabava de ter conhecimento era de um vulgar acto de liquidação de taxa pela realização

de infra-estruturas urbanísticas e não de qualquer despacho de um vereador de CML.

E a comprovar esta conclusão está o facto de no art. 11.º da p.i. a recorrente ter escrito: “a recorrente tomou conhecimento de que o acto de aprovação da liquidação das taxas recorrido é da autoria do Vereador do Pelouro do Património e Finanças da Câmara Municipal de Lisboa — Luís Simões — e datado de 21.11.94.”

E, logo a seguir, no art.º 12.º da p.i., a recorrente escreveu: “O Acto Recorrido, respeitante à Liquidação da TRIU é manifestamente ilegal (. . .)”.

Toda a causa de pedir está voltada para a impugnação do acto de liquidação: viola o Regulamento da TRIU (art. 17.º), é um verdadeiro imposto (art. 26.º), é uma importância desproporcionada (art. 30.º).

E a prova de a recorrente estar a impugnar o acto de liquidação e não o despacho do vereador está no facto de ter junto, como documento, o que contém o acto de liquidação e não o que contém o despacho do vereador.

O despacho do vereador, de 21.11.94, identificado na petição inicial, consta de fl. 27, e só foi apresentado pela recorrente após promoção do MºPº (fl. 17) e despacho do juiz relator (fl. 18).

Mas esse despacho nada tem a ver com o acto de liquidação da taxa de infra-estruturas urbanísticas. Esse acto diz “Concordo”, referindo-se a uma informação dos serviços que informava que “não há deficiência de estacionamento a considerar”. Nada tem a ver com a tributação, mas com o pedido de aumento da área do Hospital da CUF.

Deste modo, houve grande confusão da recorrente entre o despacho do vereador e o acto de liquidação, que são coisas completamente diferentes.

E foi esta confusão que inquinou todo o dever processual.

Na primeira decisão, o TCA dá como provado que o pagamento da TRIU constitui condição sine qua non para que os serviços da CML permitam o levantamento da licença de obras e que o acto recorrido, datado de 21.11.94, “e que aprovou a exigência da TRIU à recorrente, é da autoria do Vereador do Pelouro do Património e Finanças da Câmara Municipal de Lisboa”.

No acórdão de fls. 194 e seguintes, este STA assenta toda a sua construção jurídica no facto de estar em causa, sob recurso, “o acto do Vereador do Pelouro do Património e Finanças da CML, de 21 de Novembro de 1994, que, sob invocação de competência delegada, condicionou a emissão do alvará de licença de obras de construção ... ao pagamento da taxa de realização de infra-estruturas urbanísticas”.

Este acórdão transitou em julgado e faz caso julgado no processo, pelo que tem de ser respeitado.

Mas se o objecto do recurso era aquele definido no acórdão deste STA, então o TCA ficou “limitado” quanto ao âmbito de conhecimento das questões postas, pois a recorrente colocou questões ligadas à ilegalidade e inconstitucionalidade do acto de liquidação e não do despacho de “condicionamento” do vereador da CML.

Então, em cumprimento do acórdão deste STA, o TCA proferiu novo acórdão (fls. 211 a 227), repetindo a matéria de facto do seu anterior acórdão, mas limitando a sua fundamentação a uma página (fl. 226), na qual considerou estarmos em face de uma taxa e não de um imposto, de acordo com a jurisprudência do Tribunal Cons-

titucional, e aderindo às alegações da CML, com as quais “concorda-se” e “para as quais se remete”. Conclui pela não violação da lei.

Isto é, o TCA deixou de conhecer de todas as questões postas pela recorrente e violou o art. 158.º, n.º 2, do CPC, nos termos do qual “a justificação não pode consistir na simples adesão aos fundamentos alegados no requerimento ou na oposição.”

Acontece que a recorrente, podendo e devendo fazê-lo, não arguiu a nulidade do acórdão por omissão de pronúncia, pelo que a eventual nulidade está sanada. O acórdão recorrido não é nulo.

Nas suas alegações para este STA, a recorrente parte sempre do pressuposto de que o acto lesivo é o acto de liquidação da taxa pela realização das infra-estruturas urbanísticas e não o despacho do vereador da CML, de 21.11.94, que concordou com a informação de que não havia deficiência de estacionamento a considerar.

Como o acto impugnado não foi o acto de liquidação — pois essa impugnação era da competência não do TCA mas do tribunal tributário de 1.ª instância, após reclamação administrativa prévia para a CML — mas o despacho do vereador da CML de 21.11.94, o recurso contencioso não pode deixar de naufragar.

Os recursos visam modificar as decisões recorridas e não criar soluções para matéria nova (acórdão do Tribunal Constitucional n.º 69/88, publicado na II Série de DR de 20.8.88). In casu, constitui matéria nova toda a argumentação tendente a demonstrar a ilegalidade do acto de liquidação impugnado. O acto recorrido não é o acto de liquidação, mas o despacho do vereador, que nada tinha a ver com a liquidação, como se vê pelo seu conteúdo a fl. 27.

Deste modo, o acórdão recorrido não pode deixar de ser confirmado.

### 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, 2 de Outubro de 2002. — *Almeida Lopes* (relator) — *António Pimpão* — *Mendes Pimentel*.

## Acórdão de 2 de Outubro de 2002.

Recurso nº 316/02. Recorrente: Transurbanos de Guimarães - Transportes Públicos, Lda. Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Exm.º Cons.º Alfredo Madureira.

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

Informada com a aliás doutra decisão do TT de 1ª Instância de Braga que lhe julgou também improcedente a impugnação judicial deduzida contra liquidação adicional de IRC relativa ao ano de 1996, na sequência do indeferimento total de reclamação antes apresentada



contra as correcções à matéria colectável dos exercícios de 1994, 1995 e 1996, dela apresentou recurso para esta Secção do STA a impugnante Transurbanos de Guimarães - Transportes Públicos, Lda, nos autos convenientemente identificada.

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

3ª *O que permite, consequentemente, que seja efectuada a sua amortização, de acordo o novo valor resultante da reavaliação.*

4ª *Razão pela qual não deverá haver lugar à efectuada liquidação adicional.*

*Legislação violada:*

*A douta sentença, ora em recurso, ao decidir da forma que o fez, sempre com a devida vência e com total respeito pelas doudas considerações nela expressas, violou o disposto no citado DL 264/92.*

Não foram apresentadas quaisquer contra-alegações.

O Ex.mo Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal emitiu, depois, mui douto e fundamentado parecer pronunciando-se pelo improvimento do presente recurso, invocando até, em abono da tese que sufraga, jurisprudência desta Secção do STA que convenientemente identifica.

Tomaram-se os vistos dos Ex.mos Senhores Juizes Adjuntos.

A sentença recorrida deu por assentes, fixando, os seguintes factos:

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 v.º), aqui dado por reproduzido;*

3. *A liquidação resulta do acréscimo, ao lucro tributável declarado, de 60% do valor daqueles custos - fls. 17 v.º;*

4. *A impugnante não havia reavaliado estes bens, antes da publicação do DL 264/92, de 24.11.*

E, com base nela, houve por bem julgar improcedente a impugnação judicial que apreciava com base no sustentado entendimento de que "... embora já totalmente reintegrado, mas com um período de 7 anos de vida útil, poderia ser reavaliado, já o não podendo todos aqueles, como os em questão, que tivessem ultrapassado aquele período de 10 anos.

Depois de colhidos os vistos legais, por despacho do relator e perante o teor da informação de fls. 8 dos presentes autos, recolheu-se informação que permite concluir agora, sem margem para quaisquer dúvidas, que pela ora Recorrente foram interpostos mais dois recursos jurisdicionais, de idênticas sentenças do TT de 1ª Instância, reportadas às impugnações das liquidações adicionais dos anos de 1995 e 1994., a que, neste Supremo Tribunal, couberam, respectivamente, os números 315.02 e 314.02, o primeiro dos quais já julgado com trânsito - cfr. informações de fls. 47 e 48 v.º - e, mediante determinação do relator, junto já aos presentes autos - cfr. fls. 45 e 46 -, sendo aliás manifesta a total identidade quer das decisões jurisdicionalmente

impugnadas, quer da síntese conclusiva das respectivas alegações de recurso formuladas pela Recorrente,

Já que as questões jurídicas apreciadas e decididas e as suscitadas nos consequentes recursos jurisdicionais são precisamente as mesmas.

Ora, no aresto entretanto proferido e que já transitou em julgado, deu-se acolhimento à tese sustentada pelo ilustre Procurador Geral Adjunto e consequentemente, em sede decisória, concedeu-se provimento ao recurso, revogou-se a sindicada sentença e determinou-se "... seja ampliada a matéria de facto nos termos indicados, de modo a constituir base suficiente para a decisão de direito."

Não faria pois sentido, face ao que exposto fica, que outro fosse aqui o segmento decisório do presente recurso jurisdicional, atento o que se estatui no art.º 8.º, n.º 3, do Código Civil, e uma vez que toda a construção impugnatória em qualquer dos referidos recursos interpostos pela Recorrente assente na mesma controvérsia e para cujo melhor esclarecimento bem contribuirá, estamos também certos, a ordenada ampliação da matéria de facto operada no referido processo de recurso n.º 315.02.

Porque assim, acordam os Juizes deste Supremo Tribunal Administrativo - Secção do Contencioso Tributário - em conceder provimento ao presente recurso jurisdicional e, de harmonia com a fundamentação levada ao acórdão junto a fls. 45 e 46, em revogar a sindicada sentença, determinando também a ampliação da matéria de facto estabelecida, de modo a constituir base suficiente para a decisão de direito.

Sem custas.

Lisboa, 2 de Outubro de 2002. — *Alfredo Madureira* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Almeida Lopes*.

## Acórdão de 2 de Outubro de 2002.

### Assunto:

*Impugnação de liquidação de IRC com fundamento em vícios de despacho do Director-Geral dos Impostos (não contentiosamente atacado) que declarou a caducidade de despacho que autorizara tributação pelo lucro consolidado de grupo de empresas.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *O despacho do Director-Geral dos Impostos que declara a caducidade de despacho que autorizara tributação pelo lucro consolidado de empresas integrantes de "grupo" é um acto administrativo respeitante a questão fiscal, não mero acto interlocutório de procedimento.*
- 2 — *Como assim, eventuais vícios do mesmo teriam de ser autonomamente atacados em tempo oportuno.*
- 3 — *Não o tendo sido, tal despacho do sobredito Director consolidou-se na ordem jurídica como caso decidido ou resolvido, com efeitos semelhantes aos do caso julgado.*

- 4 — *Destarte, tendo a impugnada liquidação — respeitante a IRC de 1990 — sido efectuada em conformidade com o mesmo, não podia a impugnação ter por fundamento exclusivo vícios do predito despacho, donde a sua inexorável improcedência.*

Recurso n.º 528/02-30. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrida: Alcântara Refinarias — Açúcares, SA; Relator: Juiz Conselheiro Mendes Pimentel.

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

A Fazenda Pública, inconformada com a sentença do 1.º Juízo do TT de 1ª Instância de Lisboa que julgou parcialmente procedente esta liquidação, deduzida por ALCÂNTARA REFINARIAS — AÇÚCARES, SA, contra liquidações autonomizadas de IRC referentes ao exercício de 1990 de cada uma das sociedades do grupo que domina, vem até nós, culminando a sua alegação de recurso com as seguintes conclusões:

I — O exercício do direito à tributação pelo regime do lucro consolidado, a que a impugnante se arroga, depende da verificação dos requisitos do art.º 59.º do CIRC, a que temos vindo a fazer referência.

II — Esse direito nasceu com o acto de autorização para a tributação pelo lucro consolidado, mas, ao mesmo tempo, caducou por falta ou inexistência das condições de que o mesmo dependia.

III — Como consequência, deve ser aplicado o regime constante dos n.ºs 6, última parte, e 8, 9 e 10 do art.º 59.º do CIRC, com a redacção em vigor à data.

IV — Esta conclusão é legal face ao disposto no n.º 6 do art.º 59.º do CIRC, nomeadamente quando refere:

*V — A autorização caduca, porém, logo que deixe de se verificar alguma das condições referidas no n.º 2 ou não satisfaçam os requisitos mencionados no n.º 4, não sendo já aplicável o regime previsto neste artigo no exercício em que o facto determinante dessa caducidade se verificar.*

VI — Do exposto resulta ainda que não podemos aceitar a sentença recorrida quando defende a possibilidade de a empresa dominante seleccionar as empresas dependentes que pretende incluir na consolidação fiscal, porquanto tal não resulta da norma, nos termos defendidos no presente processo.

VII — Atento o que ficou dito, deve a sentença recorrida ser alterada no sentido de considerar improcedente a presente impugnação.

Contra-alegando, a Rcd.ª conclui:

1. O legislador fiscal não definiu com exactidão uma noção do que se entende por “Grupo de Sociedades” e, por isso, tal noção não pode deixar de ser aferida por referência ao CSC e por remissão expressa no n.º 2 do artigo 59.º do CIRC.

2. A Circular da DGCI n.º 15/94, na parte em que regulamenta diferentemente do estabelecido no CIRC, deve ser considerada ilegal e sem qualquer efeito jurídico.

3. Existindo um grupo económico em que obviamente se verifiquem os requisitos cumulativos previstos no n.º 2 do artigo 59.º do CIRC, o facto de existirem sociedades do grupo em relação às quais não se verifiquem alguns daqueles requisitos não é impeditivo da ele-

gibilidade da totalidade das restantes sociedades para a constituição de um Grupo a ser tributado pelo RTLC.

4. Assim, a existência da sociedade ALCÂNTARA AGRÍCOLA, SA, no seio do Grupo não é relevante para a definição do perímetro do grupo para efeitos da aplicação do RTLC, nem é impeditivo da criação do mesmo, só dele não pode fazer parte, não podendo nem devendo constar, e bem, do requerimento apresentado.

5. E só assim se concebe que o requerimento apresentado, após verificação interna pelos serviços da AF do preenchimento da totalidade dos requisitos exigidos pelo n.º 2 do artigo 59.º do CIRC, contrariamente ao que pretende fazer crer a FP nos n.ºs 6 e 7 das suas alegações, tenha sido objecto de deferimento.

6. O novo RETGS vem concretizar de forma expressa tal entendimento.

7. O despacho de 10.VII.1990, aplicável ao exercício de 1990, não foi objecto de qualquer revogação expressa, pelo que é um acto válido.

8. Não se verificam as condições necessárias à revogação de um acto válido, conforme o disposto no art.º 140.º, 2, do CPA.

9. Em qualquer caso, a revogação, se possível, teria sempre de salvaguardar os efeitos entretanto produzidos, porque a mesma só produz efeitos para o futuro face à prescrição do art.º 145.º, 1, do CPA.

10. Atento o que fica dito nas conclusões 1 a 8, deve a sentença recorrida ser confirmada no sentido de considerar procedente a presente impugnação.

A distinta PGA é de parecer que “o recurso merece provimento pelos fundamentos que dele constam”.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

Mostra-se assente a seguinte factualidade:

A) ALCÂNTARA -Sociedade de Empreendimentos Açucareiros, SA, em 24.IV.1989, na qualidade, então, de sociedade dominante de um grupo de empresas, requereu ao Ministro das Finanças, com fundamento no facto de se mostrarem preenchidos os requisitos do n.º 2 do art.º 59.º do CIRC, autorização para poder ficar sujeita, bem como as empresas por si dominadas, a tributação pelo lucro consolidado;

B) O grupo apresentado pela sociedade referida no ponto anterior era composto, para além dela, pelas seguintes empresas:

Alcântara — Imobiliária, SA, Alcântara — Sociedade Industrial de Papel, Lda, Sidul — Sociedade Industrial de Papel, Lda, Sores — Sociedade de Refinadores de Santa Iria (actualmente, Alcântara Refinarias — Açúcares, SA, ora impugnante);

C) Por despacho de 11.II.1990 do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais (SEAF), foi autorizada a tributação pelo lucro consolidado, ao grupo referido em B), para o período de 1989 a 1991;

D) Em 09.VII.1990, foi feito, em relação à tributação do lucro consolidado desse ano, pedido de renovação da autorização, por ter saído do grupo a Alcântara — Sociedade Industrial de Papel, Lda, tendo tal regime sido autorizado por três exercícios (1990 a 1992), por despacho de 13.VIII.1990 do Subdirector-Geral dos Impostos;

E) Em 18.XII.1990, e também em relação à tributação por lucro consolidado desse ano, foi feito novo pedido de continuação no regime, por a Sores — Sociedade de Refinadores de Santa Iria, SA, ter alterado a sua denominação para Alcântara — Refinarias, Açúcares, SA, e por esta ter adquirido o domínio total sobre a Alcântara — Sociedade de Transportes, SA;

F) O regime foi autorizado por despacho de 21.II.1991 do Subdirector-Geral dos Impostos, com ressalva da inclusão da Alcântara - Sociedade de Transportes, SA, só ocorrer a partir do exercício de 1991, sendo a autorização concedida de 1991 a 1993;

G) Em 22.IV.1991 e em relação à tributação pelo lucro consolidado desse ano, a Alcântara - Sociedade de Empreendimentos Açucareiros, SA, apresentou novo requerimento pedindo a tributação pelo lucro consolidado e pedindo a inserção no grupo das sociedades Martins & Correia, Lda, Transportes Pacatos, Lda, e Transportes de Santa Apolónia, Lda, por ter adquirido o domínio destas posteriormente à autorização;

H) Tal regime de tributação foi autorizado por despacho de 10.VII.1991 do Subdirector-Geral dos Impostos, por delegação, sendo a nova autorização válida para os exercícios de 1991 a 1993;

I) A empresa Alcântara — Sociedade de Empreendimentos Açucareiros, SA, por escritura de fusão de 19.XII.1995, foi incorporada na Alcântara — Refinarias Açúcares, SA;

J) A AF, na sequência de acção de fiscalização, verificou que: - A Alcântara — Sociedade de Empreendimentos Açucareiros, SA detinha, em 31.XII.1988, 100 % do capital social da Alcântara Agrícola, SA, sujeita ao regime especial de tributação em IRC (art.º 18.º do DL n.º 442-B/88, de 30.XI.), e que esta participada, constituída em 21.VIII.1987, tinha por objecto actividades agrícola, pecuária e florestal, e nos exercícios de 1987 e 1988 encontrava-se sujeita a imposto sobre a indústria agrícola;

- A partir de 1989 e em relação ao período de autorização de 1991 a 1993, a Alcântara — Agrícola, SA não tinha os seus rendimentos sujeitos ao regime geral de tributação em sede de IRC face ao disposto no art.º 18.º do DL n.º 442-B/88, de 30.XI., encontrando-se abrangida por um regime especial de tributação assente na aplicação de uma taxa diferente da taxa normal de IRC;

K) Face a esse circunstancialismo, a AF, concluindo que não deve ter-se por aplicável o regime de tributação pelo lucro consolidado desde o início do período relativamente ao qual foi concedido (1991 a 1993), notificou as impugnantes da caducidade da autorização para aplicação do citado regime de consolidação, declarada em despacho de 29.VIII.1994 do Director-Geral dos Impostos, não só para a autorização de 1989, mas também para as autorizações subsequentes, e de que iria proceder às liquidações individuais de cada uma das sociedades do grupo e à anulação da liquidação pelo grupo consolidado, a partir do exercício de 1989, inclusive;

L) A fundamentação das correcções do mapa DC-22 que originou as liquidações impugnadas é a seguinte: “Todas as correcções evidenciadas nos quadros 11 a 18 resultam do facto de se ter verificado a caducidade na aplicação do regime de tributação pelo grupo consolidado com a inerente passagem ao regime geral de tributação autónoma de todas as firmas que integravam o grupo (. . .)”;

M) Daí resultaram as liquidações de IRC referentes ao ano de 1990, que passamos a indicar:

- Liquidação n.º 80100116420, referente à sociedade Alcântara - Sociedade de Empreendimentos Açucareiros, SA, em que se apurou o IRC a pagar no montante de 1 675 239\$00, a que se adicionou a derrama de 1 010 351\$00, sendo que, como havia sido paga a importância de 717 459 649\$00, a AF restituiu em singelo a importância de 714 774 059\$00;

- Liquidação n.º 8310015669, referente à sociedade Alcântara Refinarias — Açúcares, SA, em que a matéria colectável apurada foi

de 3 284 781 315\$00, a colecta a pagar de 1 198 945 180\$00, mas, considerando as imputações que lhe foram atribuídas a título de dupla tributação económica — 2 300 234\$00; benefícios fiscais, 64 283 612\$00; retenção na fonte, 25 239 416\$00; pagamentos por conta, 494 522 847\$00; derrama, 119 894 518\$00; despesas confidenciais, 210 881\$00; juros compensatórios, 96 232 786\$00, a importância a pagar foi reduzida para esc. 828 937 256\$00;

- Liquidação n.º 8310013800, referente à sociedade SIDUL — Sociedade Industrial do Ultramar, SA, em que a matéria colectável foi de 51 111 806\$00 e a colecta de 18 655 809\$00; considerando as retenções na fonte de esc. 6 097 178\$00, a derrama de 1 865 581\$00, os juros compensatórios de esc. 1 596 564\$00, apurou-se um valor a pagar de 16 020 776\$00;

N) A AF apreciou, nos termos do art.º 130.º do CPT, as liquidações indicadas no ponto anterior, tendo considerado os actos impugnados parcialmente revogados no que concerne às liquidações dos juros compensatórios.

Exposto o quadro factual disponível, cabe referir que as questões nucleares propostas no presente recurso são a de saber se a tributação de um grupo de empresas pelo lucro consolidado terá de abranger todas as que constituem o grupo, ou se algumas podem ser excluídas; e a de saber se, tendo sido autorizada a tributação pelo lucro consolidado, pode depois a Administração Fiscal revogar aquele acto de autorização.

Previamente, porém, há que averiguar se delas se deve, ou não, conhecer.

Como bem se vê da petição inicial, a presente impugnação judicial tem por exclusivo fundamento alegados vícios do acto que declarou a caducidade do despacho que autorizara a tributação pelo lucro consolidado das empresas que constituíam o grupo dominado pela impugnante.

Ora, como resulta do probatório, o Director-Geral dos Impostos, por despacho de 29.VIII.1994, declarou a caducidade da autorização de tributação pelo lucro consolidado para o exercício de 1990 (entre outros).

A AF notificou a impugnante dessa revogação e de que iria proceder às liquidações individuais respeitantes a cada uma das sociedades do “grupo” e à anulação da liquidação pelo lucro consolidado a partir do exercício de 1989, *inclusive* (cfr. alínea K).

O que fez.

Não há notícia nos autos de o sobredito despacho do DGI ter sido posto em causa através de recurso contencioso.

Como assim, consolidou-se na ordem jurídica como *caso decidido* ou *caso resolvido*, com efeitos semelhantes aos do caso julgado.

Por isso, não pode ser agora, na impugnação das liquidações em causa, ser questionado o decidido nesse mesmo despacho, sendo que tais liquidações apenas poderão ser atacadas por vícios delas próprias.

Como se nota no aresto desta Secção de 10 de Julho último, tirado no recurso n.º 531/02-30, interposto também pela ora Rct. em situação análoga, “em 1994, ano em que foi praticado o acto que declarou a caducidade da tributação pelo lucro consolidado, o artigo 120.º do CPT considerava como fundamento de impugnação a ocorrência de qualquer ilegalidade, entendendo-se, já então, que vigorava no direito tributário o princípio da impugnação unitária quanto aos actos interlocutórios do procedimento, salvo se a lei prevísse impugnação autónoma. Mas, o artigo 41.º, n.º 1, b), do ETAF atribuía ao então Tribunal Tributário de 2ª Instância — hoje Tribunal Central Admi-

nistrativo — a competência para conhecer dos recursos de actos administrativos respeitantes a questões fiscais, com aplicação das leis de processo dos tribunais administrativos, por virtude do artigo 118.º, n.º 3, do CPT.

O despacho em causa é, sem dúvida, um acto administrativo respeitante a questão fiscal, “não podendo ser entendido como um mero acto interlocutório de procedimento. Por isso, os vícios de que sofresse teriam de ser autonomamente atacados. Tal despacho não constituía um acto destacável da liquidação, mas era um acto inserido num procedimento administrativo iniciado a requerimento da impugnante. Por isso, ou era atacado contenciosamente ou constituía-se caso resolvido ou decidido. E então, sendo as liquidações efectuadas em conformidade com o decidido, não podiam elas ser atacadas com base nos eventuais vícios daquele acto que teriam de cumprir.

Não tendo sido invocados na impugnação vícios próprios das liquidações, mas, apenas, vícios daquele acto, teria esta de soçobrar, contrariamente ao que decidiu a sentença recorrida.”

Destarte e obviamente, prejudicado está o conhecimento das questões colocadas no presente recurso: saber se a impugnante poderia seleccionar as empresas que deveriam integrar o “grupo”, se o acto de autorização da tributação pelo lucro consolidado poderia, ou não, caducar pela existência no “grupo” de uma empresa que não satisfazia os requisitos exigíveis.

Por fim, importa referir que a sentença recorrida reconheceu à impugnante o direito a juros indemnizatórios, por isso que entendeu ter havido erro imputável aos serviços, entendimento que, como se viu, este Supremo não sufraga, considerando correcta a actuação da AF. E assim, não há lugar à satisfação de tais juros.

Por todo o exposto e tendo, ainda, em mente o estatuído no artigo 8º, 3, do Código Civil, acorda-se conceder provimento ao recurso, revogando-se a sentença recorrida e julgando-se a impugnação improcedente.

Custas pela impugnante/recorrida, na 1ª Instância e neste Supremo, aqui se fixando a taxa de justiça em € 300 e a procuradoria em 50 % — artigo 3.º, *a contrario*, da Tabela das Custas no STA.

Lisboa, 2 de Outubro de 2002. — *Mendes Pimentel* (relator) — *Vitor Meira* — *Baeta de Queiroz*.

## Acórdão de 2 de Outubro de 2002.

### Assunto:

*Juros compensatórios. Artigo 83º nº 3 do CPT.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*I — Os juros compensatórios são devidos quando por erro do contribuinte é retardada a liquidação.*

*II — Se, para apurar o erro foi necessário pedir esclarecimentos ao contribuinte e solicitar-lhe a junção de do-*

*cumentos relativos à declaração, não pode considerar-se que o erro se evidenciava dela, sendo por isso inaplicável o período de 180 dias a que se refere o artigo 83º nº 3 do CPT.*

Recurso n.º 546/02. Recorrente: SOCIOBA - Soc. de Construções, L.da; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.ºmº Juiz Conselheiro Dr. Vítor Meira.

“Socijoba - Soc. de Construções, Lda” impugnou no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa a liquidação de IRC e juros compensatórios do ano de 1995.

Por sentença do Mº Juiz daquele Tribunal foi a impugnação julgada improcedente, mantendo-se o acto tributário impugnado.

Inconformada com tal decisão, dela recorreu a impugnante para este Supremo Tribunal Administrativo pedindo a sua revogação, formulando as seguintes conclusões:

1ª Dos documentos juntos aos autos resulta provado que a Recorrente apresentou, em 14/5/96, a declaração mod. 22 de IRC do ano de 1995 que foi objecto de análise interna, por parte dos competentes Serviços de Fiscalização Tributária, tendo os referidos Serviços corrigido o lucro tributável declarado pela Recorrente para mais 21 358 571\$00 e, conseqüentemente, efectuado, em 1/6/2000, a liquidação adicional n.º 8310007309 no montante total de 19 195 804\$00 de IRC do ano de 1995, que incluía o montante de 5 431 384\$00, relativa a juros compensatórios, a pagar pela Recorrente, tendo como data limite de pagamento o dia 2/8/2000.

2ª Por não concordar com a referida liquidação, na parte referente aos juros compensatórios, a Recorrente impugnou-a com o fundamento de que a mesma é ilegal, por violar o estipulado no n.º 3 do art.º 83.º do Código do Processo Tributário, uma vez que os juros compensatórios foram liquidados até 1/6/2000 quando deveriam ter sido liquidados até 10/11/96.

3ª A douta sentença de que agora se recorre julgou improcedente a impugnação, com o fundamento de que a liquidação na parte impugnada não ofendeu a legalidade, isto é, não violou o n.º 3, do art.º 83.º do C.P.T.

4ª Salvo o devido respeito, discordamos do entendimento perfilhado na douta sentença, uma vez que o erro estava evidenciado na declaração, de contrário, a Administração Fiscal não o teria detectado na análise interna do documento e, de acordo com o n.º 3 do art.º 83.º do Código do Processo Tributário os juros compensatórios não serão devidos, em caso de erro do contribuinte evidenciado na declaração, a partir dos 180 dias posteriores à apresentação desta ou, em caso de falta apurada em acção de fiscalização, a partir dos 90 dias posteriores à sua conclusão.

5ª A declaração modelo 22 do ano de 1995, onde foi evidenciado o erro, foi entregue em 14/5/96, pelo que a Administração Fiscal tomou ou devia ter tomado conhecimento do erro na data da apresentação da declaração, uma vez que se trata de um erro evidenciado na mesma declaração e devia ter liquidado juros compensatórios até 10 de Novembro de 1996, isto é, até 180 dias após a apresentação da declaração onde é evidenciado o erro, conforme estipula o referido n.º 3 do art.º 83.º do CPT.

6ª Ao não agir assim e liquidar juros, como o fez, até 1/6/2000, violou o referido n.º 3, do art.º 83.º do C.P.T.

7ª A referida norma foi criada exactamente para prevenir situações como a dos autos, em que a Administração Fiscal, por inércia, só procede às correcções de erros evidenciados na declaração no último ano da caducidade do imposto e liquida juros compensatórios até à data da correcção, o que significa que os Contribuintes têm de pagar juros compensatórios por cerca de 5 anos, quando poderiam pagar por escassos meses, se a Administração Fiscal fosse célere na correcção dos erros.

8ª Se a referida norma não existisse, poder-se-ia estar na presença de abuso de direito por parte da Administração Fiscal, uma vez que esta poderia sempre protelar as liquidações até ao prazo de caducidade do imposto.

9ª No caso em apreço, a Administração Fiscal liquidou juros compensatórios até 1/6/2000, no montante de 5 431 384\$00, quando deveria ter liquidado até 10/11/96, no montante de 899 398\$00, sendo a diferença a mais liquidada de Esc. 4 531 986\$00.

10ª A douta sentença fez uma errada aplicação da lei, violando o n.º 3 do art.º 83.º do Código do Processo Tributário.

Pelo Exmo. Magistrado do Ministério Público foi emitido parecer no sentido da incompetência em razão da hierarquia deste Supremo Tribunal Administrativo para conhecer do recurso por este, atento a conclusão 9ª, não ter por exclusivo fundamento matéria de direito.

Ouvida a recorrente sobre tal questão prévia veio dizer que o recurso versava apenas matéria de direito, reiterando o que antes mencionara.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

A sentença recorrida considerou provados os seguintes factos:

1. A Ite apresentou, em 14.5.1996, a declaração mod. 22 de IRC, referente ao exercício de 1995.

2. Com data de 1.6.2000, pelos serviços competentes da AF, foi efectuada a liquidação nº 8310007309, relativa ao IRC do ano de 1995, que apurou o montante total de 19.195.804\$00 a pagar pela Ite.

3. O montante indicado em 2. incluía a quantia de 5.431.384\$00, relativa a juros compensatórios.

4. A importância referida em 2. tinha como data limite de pagamento 2.8.2000 e não foi solvida voluntariamente.

5. A declaração mod. 22, aludida em 1., bem como os seus anexos, foi objecto de análise interna, por parte dos competentes SFT, diligência essa que para ser realizada implicou pedidos de esclarecimentos e de junção de documentação à Ite.

6. Em face dos esclarecimentos prestados e dos documentos juntos pela Ite, os SFT, tal como resulta da documentação de fls. 11 a 16, que aqui se dá por integralmente reproduzida, decidiram haver lugar a correcções/acréscimos ao lucro tributável declarado pela Ite, para o exercício de 1995.

7. Consequentemente, com base no lucro tributável corrigido, foi levada a cabo a liquidação identificada em 2. e 3.

Logra prioridade de apreciação a questão prévia suscitada.

A recorrente não questiona que sejam devidos juros compensatórios mas apenas o período pelo qual eles são devidos. Resultando da lei o modo como são calculados os juros compensatórios e estando só em causa a interpretação da lei no sentido da determinação do período a que respeitam, afigura-se ser apenas de direito a questão em apreciação, im procedendo assim a questão prévia suscitada pelo Ministério Público.

A questão que a recorrente coloca no seu recurso reporta-se à interpretação que faz do artigo 83º n.º 3 do CPT, segundo a qual só poderiam ser liquidados juros compensatórios pelo período de 180 dias após a apresentação da declaração por o erro estar nela evidenciado.

Como resulta do probatório da sentença recorrida, os SFT tiveram dúvidas ao procederem à análise da declaração da contribuinte, tendo-lhe pedido esclarecimentos e junção de documentos (n.º 5 do probatório). E foi em face desses esclarecimentos e dos documentos que os SFT concluíram haver lugar a correcções/acréscimos ao lucro tributável declarado (n.º 6 do probatório).

Tanto basta para se concluir que, contrariamente à pretensão da recorrente, o erro não estava evidenciado na declaração, não se aplicando por isso à situação o prazo de 180 dias a que se referia o artigo 83º n.º 3 do CPT.

Como é sabido, os juros compensatórios destinam-se a compensar a Administração Fiscal pelo atraso ocorrido no recebimento do imposto por erro imputável ao contribuinte cuja conduta deu origem ao retardamento da liquidação.

Tendo pois o contribuinte efectuado uma declaração com erros que só vieram a ser efectivamente detectados após a intervenção dos SFT e a análise por esses serviços dos esclarecimentos e documentos juntos pela recorrente a seu pedido, não pode, como pretende a recorrente, considerar-se que a declaração evidenciava o erro, não sendo por isso ao caso aplicável o prazo previsto no artigo 83º n.º 3 do C.P.T.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência em negar provimento ao recurso, assim mantendo a sentença recorrida.

Custas pela recorrente, fixando em 50% a procuradoria.

Lisboa, 2 de Outubro de 2002. — Vítor Meira (relator) — Baeta de Queiroz — Benjamin Rodrigues.

## Acórdão de 2 de Outubro de 2002.

### Assunto:

*Recursos. Ataque à decisão recorrida.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- I — *Os recursos destinam-se a reapreciar as decisões recorridas e não a conhecer de novo as mesmas questões.*
- II — *Tendo o Tribunal Central Administrativo apreciado as questões que foram suscitadas no recurso e não questionando a recorrente tal decisão, antes reproduzindo as alegações e conclusões anteriores, não pode este tribunal apreciar de novo as mesmas questões e designadamente os factos em que aquela decisão assentou, atenta a sua competência exclusiva em matéria de direito nos processos inicialmente julgados na 1ª instância.*

Recurso: 566/02; Recorrente: Costa & Areias, Lda; Recorrida: Fazenda Publica; Relator: Exm.º Cons.º Vítor Meira.

“Costa e Eiras, Lda.” impugnou judicialmente no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Braga a liquidação adicional de IVA e juros compensatórios, pedindo a sua anulação.

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

Inconformada com tal decisão, recorreu a impugnante para o Tribunal Central Administrativo que negou provimento ao recurso.

Continuando inconformada recorreu então para este Supremo Tribunal Administrativo, pedindo a revogação dessa decisão. Formulou as seguintes conclusões:

I - O acto tributário em crise não está devidamente fundamentado.

II - As transacções consideradas fictícias pela Administração Fiscal que determinaram a liquidação *sub judice* efectuaram-se realmente e corresponderam a verdadeiras compras de mercadoria.

III - A Administração Fiscal desconsiderou completamente o princípio do valor probatório da escrita bem como o princípio *in dubio contra fiscum*.

IV - A decisão do Tribunal *a quo* funda-se e assenta exclusivamente numa mera opinião, num mero parecer da Administração Fiscal.

V - Incumbia à Administração Fiscal demonstrar inequivocamente que as transacções em causa eram fictícias, o que não fez.

VI - Com a decisão recorrida o Tribunal *a quo* violou, entre outras, as normas dos artigos 78.º (em vigor à data dos factos sujeitos a apreciação em juízo), 120.º e 121.º C.P.T., artigo 74.º L.G.T., bem como a norma do artigo 660.º, n.º 2 C.P.C.

VII - A decisão recorrenda - distinta de outras que têm sido proferidas em casos idênticos - não assegura a Justiça relativa entre os diferentes contribuintes.

Não houve contra-alegações.

Pelo Exmo. Magistrado do Ministério Público foi emitido parecer no sentido do não provimento do recurso por, face aos elementos de facto constantes do probatório, não haver dúvidas de que o acto tributário estava fundamentado, pretendendo a recorrente atacar a forma como o probatório foi fixado, o que escapa à censura deste Supremo Tribunal Administrativo.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

Mostram-se provados nos autos os seguintes factos:

A)- A impugnante foi notificada das liquidações em causa nos termos dos documentos de fls. 8/14 e 63/69, tendo-lhe sido entregue, como fundamentação dos actos tributários, a certidão de fls. 16 a 54;

B)- A fundamentação das liquidações dos juros compensatórios encontra-se a fls. 156 a 166, oportunamente notificadas às partes, razão por que aqui se dão por reproduzidas;

C)- A Direcção-Geral das Contribuições e Impostos, pela Direcção Distrital de Finanças de Braga, elaborou em 21/9/93 uma informação sobre o controle e verificação das aquisições efectuadas pela impugnante “Costa & Eiras, L.d<sup>aa</sup>” à firma “Baptista & Magalhães, L.d<sup>aa</sup>” durante o ano de 1988, da qual consta, além do mais, o seguinte:

a) terem sido detectadas situações que revelavam a pouca credibilidade da contabilidade da “Costa & Eiras, L.d<sup>aa</sup>”;

b) ter sido verificado que «através da análise à conta-corrente do fornecedor “Solintex - Baptista & Magalhães, L.d<sup>aa</sup>”, conforme fotocópia

da mesma e facturas que se juntam com o anexo n.º 4, verificamos que a mesma se apresenta sempre saldada - verificou-se não existir coincidência entre os registos da conta-corrente e os lançamentos contabilísticos, uma vez que as facturas de Outubro e Novembro apenas foram pagas em Agosto de 1989 ...

... Confrontamos estes movimentos com o Diário de Caixa da firma Baptista & Magalhães, L.d<sup>aa</sup> verificamos que a mesma deu entrada do valor das facturas no mês da emissão das mesmas».

c) Terem sido Formuladas as seguintes conclusões:

«5. Conclusões

Por tudo o que foi referido nesta informação, nomeadamente a pouca credibilidade que a contabilidade merece tendo em conta os avultados “empréstimos dos sócios”, a divergência entre o saldo da conta-corrente do fornecedor “Baptista & Magalhães, L.d<sup>aa</sup>” e a contabilização dos pagamentos de Outubro e Novembro e ainda o relatório elaborado pelos Serviços Distritais de Fiscalização Tributária do Porto que se junta como anexo n.º 8 onde se refere que as empresas de Baptista e Magalhães, L.d<sup>aa</sup> foram adquiridas a uma empresa sem actividade e o paradeiro dos sócios desconhecido, somos de opinião que não deverá ser aceite como custo o valor das compras efectuadas à firma Baptista & Magalhães, L.d<sup>aa</sup> e contabilizadas na conta 6121 no montante de 13.586.853, nem dedutível o valor do IVA suportado e deduzido através da conta 242212 no montante de 2.309.766\$00, por força do disposto no artigo 26.º do Código da Contribuição Industrial e n.º 3 do artigo 19.º do Código do IVA, por se tratar de operações simuladas.

É de referir que o peso das matérias-primas consumidas em relação à produção de acordo com a contabilidade é de 50,3%, o que se afigura exagerado. No entanto, se corrigirmos as matérias-primas consumidas do valor das compras fictícias tal percentagem baixa para 42,57, ficando dentro de um valor mais aceitável.

Com vista à exigência de imposto em falta e alteração da matéria colectável do ano de 1988 foram preenchidos os impressos modelo 382/SI-VA e 27-G.

6. Proposta de Lucro Tributável:

Lucro tributável declarado ..... 1.236.326\$00

A Acrescer:

Compras fictícias ..... 13.586.855\$00

Lucro tributável proposto ..... 14.823.181\$00».

Assentes tais factos apreciemos o recurso.

As conclusões do recurso interposto para este Supremo Tribunal Administrativo são, nas seis primeiras, absolutamente iguais às apresentadas no Tribunal Central Administrativo e que foram apreciadas no recurso ora recorrido. A sétima, limita-se a considerar que a decisão não assegura a justiça relativa entre os diferentes contribuintes por ser distinta de outras que têm sido proferidas em casos idênticos. Assim sendo, as questões que nelas vêm referidas - acto tributário não devidamente fundamentado, real efectivação das transacções consideradas fictícias, desconsideração do princípio “in dubio contra fiscum”, decisão com base exclusiva em parecer da Administração Fiscal e ausência de prova de que as transacções eram fictícias - foram expressa e detalhadamente apreciadas no acórdão recorrido cuja argumentação a recorrente não ataca, limitando-se a repetir o que antes dissera. Quanto a essas questões o acórdão recorrido explicou que o acto tributário estava fundamentado, explicitando o que no relatório da fiscalização se dizia e o que no probatório se fixara, quer quanto

ao percurso que levou à liquidação quer quanto à notificação efectuada ao contribuinte. Referiu igualmente as razões por que entendia não estar provado que as transacções tivessem ocorrido e apreciou a questão da distribuição do ónus da prova e as razões que levavam ao entendimento que tinha. Nas suas alegações a recorrente não questiona o entendimento expresso pelo Tribunal Central Administrativo quanto a qualquer destas questões, antes se limitando a reproduzir o que dissera no recurso anterior. Terá pois de concluir-se que não vem atacada no recurso a decisão recorrida. A única conclusão nova que a recorrente agora acrescenta cinge-se à consideração de que a decisão em causa é diferente de outras proferidas em casos semelhantes. Tal afirmação é porém irrelevante, pois que não se sabe, nem tem que se saber, se os factos que foram decididos nesses acórdãos são ou não idênticos aos do presente processo, não vigorando entre nós o princípio do "precedente" mas antes o da livre apreciação da prova pelo julgador. Tendo o Tribunal Central Administrativo decidido, de acordo com a prova produzida e os factos dados como provados, as questões que a recorrente suscitara e não pondo ela em causa a apreciação jurídica em que assentou a decisão e a argumentação que a sustentou, não pode este Supremo Tribunal Administrativo decidir diferentemente, porquanto os recursos se destinam a apreciar tal decisão e não a reapreciar os factos dados por provados cuja fixação sai do âmbito de competência deste Supremo Tribunal Administrativo que, nos processos inicialmente julgados nos Tribunais Tributários de 1ª Instância, apenas conhece de matéria de direito (artigo 21.º n.º 4 do ETAF). Não pode pois por isso merecer o recurso provimento.

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

Custas pela recorrente, fixando em 70 % a procuradoria.

Lisboa, 2 de Outubro de 2002. — *Vitor Meira* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Benjamin Rodrigues*.

## Acórdão de 2 de Outubro de 2002.

### Assunto:

*Declaração de incompetência absoluta do Tribunal. Petição a tribunal incompetente. Remessa oficiosa ou requerida. Art.º 4.º da LPTA.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *A remessa ao tribunal competente, nos termos do art.º 4.º n.º 1 da LPTA, só tem de ser requerida "quando a petição seja dirigida a tribunal incompetente".*
- 2 — *O que não é o caso se a recorrente dirigiu a petição do recurso ao Ex.º Presidente do STA, sem indicação da Secção, tendo o processo sido distribuído à 1ª Secção quando a competente era a 2ª.*

- 3 — *Em tal circunstância, a petição não devia ter sido recebida pela secretaria — art.º 36.º n.º 3 — mas, tendo-o sido, tal não implica a aplicabilidade daquele art.º 4.º n.º 1, devendo, antes, o processo ser oficiosamente remetido ao tribunal competente.*

Recurso: 567/02. Recorrente: C.M.B. — Casa das Bordadeiras de Machico, CRL; Recorrido: Secretário Regional dos Assuntos Sociais da Região Autónoma da Madeira; Relator: Exm.º Cons.º Brandão de Pinho (por vencimento).

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do STA:

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto por C.B.M. - CASA DAS BORDADEIRAS DE MACHICO, CRL, do acórdão do TCA, proferido em 09/10/01, que desatendeu reclamação para conferência do despacho de fls. 75 que lhe indeferiu "a requerida remessa dos autos ao STA", por intempestiva.

Fundamentou-se aquele aresto, em que a recorrente não indicou, como devia face ao disposto no art.º 24.º n.º 1 al. a) da LPTA, a Secção do STA a que o recurso era dirigido, sendo que a remessa oficiosa do processo ao tribunal declarado competente apenas tem lugar no caso de incompetência em razão do território, como resulta do art.º 4.º n.º 2 do mesmo diploma, cabendo ao interessado, nos demais casos, requerê-la, no prazo de 14 dias, como se dispõe no n.º 1 do mesmo artigo.

E "não tendo a petição sido dirigida ao tribunal competente, em termos de completa identificação do mesmo com a respectiva secção, atenta a diversa competência de cada uma das duas secções do STA, a remessa do processo para o tribunal considerado competente, só por via de requerimento podia ter lugar..."

A recorrente formulou as seguintes conclusões:

"1) Os presentes autos sempre transitaram da Secção do Contencioso Administrativo do Supremo Tribunal Administrativo para a Secção homónima do Tribunal Central Administrativo e desta para a Secção do Contencioso Tributário do Tribunal recorrido, por remessa oficiosa.

2) O entendimento do acórdão recorrido só poderia merecer provimento se a ora agravante tivesse dirigido a sua petição de recurso ao Tribunal Central Administrativo, Secção do Contenciosos Tributário, que se declarou incompetente em razão da hierarquia para o conhecer.

3) Na realidade, não foi isto que se verificou nos presentes autos.

4) Efectivamente, a ora agravante dirigiu a sua petição de recurso ao Excelentíssimo Presidente do Supremo Tribunal Administrativo e pese, embora, o facto de não ter denominado a Secção a que o recurso era dirigido, os autos foram distribuídos à Secção do Contencioso Administrativo (1ª Secção), que não se declarou incompetente para apreciar o recurso.

5) Só se, efectivamente, esta Secção se declarasse incompetente para conhecer do recurso, em razão da matéria ou da hierarquia, é que a recorrente teria que requerer a remessa dos autos para o Tribunal competente, nos termos do disposto no n.º 1 do art.º 4.º da LPTA.

6) A verdade é que não consta dos autos nenhuma decisão neste sentido.

7) A ora agravante observou as normas previstas no art.º 54.º do RSTA e na alínea a) do n.º 1 do art.º 36.º da LPTA, a primeira determina que a petição de recurso seja dirigida ao presidente do tribunal competente para o apreciar e a segunda exige que na mesma petição seja designado o Tribunal ou Secção a que o recurso é dirigido.

8) A referência à Secção não é imperativa. Caso contrário, a alínea a) do n.º 1 ao art.º 36.º da LPTA teria outra redacção, ou seja: "Designar o Tribunal competente e secção a que o recurso é dirigido".

9) De resto, se a petição de recurso não reunisse os requisitos previstos nas supracitadas normas, naturalmente, tinha sido rejeitada pela secretaria, com fundamento no disposto no n.º 3 do supracitado art.º 36.º da LPTA. O que também não se verificou.

10 - O processo transitou para um Tribunal incompetente, neste caso, o Tribunal Central Administrativo, por força do despacho proferido pelo Excelentíssimo Relator da Secção do Contencioso Administrativo do Supremo Tribunal Administrativo.

11) A norma prevista no n.º 1 do art.º 4.º da LPTA não tem aplicabilidade ao caso em apreço, porquanto os autos só baixaram da Secção do Contencioso Administrativo do Supremo Tribunal Administrativo para o Tribunal Central Administrativo, por força do disposto no n.º 2 do art.º 119.º do ETAF.

12) Ao contrário do entendimento do Tribunal recorrido, as sucessivas declarações de incompetência proferidas nos autos não foram despoletadas por motivo de a ora agravante na sua petição de recurso não ter designado o nome da Secção a que pretendia dirigir o seu recurso.

13) A Secção de Contencioso Administrativo (1ª Secção) onde o processo foi distribuído considerou-se competente.

14) Só deixou de o ser, por força do disposto no n.º 2 do art 119.º do ETAF, segundo a interpretação e aplicação deste art.º 119.º do ETAF, com a redacção introduzida pelo DL n.º 229/96.

15) Caso contrário, tinha sido dado provimento ao Parecer do Digníssimo Magistrado do Ministério Público e convidado a recorrente a aperfeiçoar a sua petição de recurso, a fim de designar ou, eventualmente, corrigir a Secção do Tribunal a que o recurso era dirigido.

16) A ora agravante nunca foi ouvida relativamente à questão prévia que tinha sido suscitada pelo Digníssimo Magistrado do Ministério Público, inobservando-se a norma prevista no n.º 1 do art.º 54.º da LPTA.

17) Se tivesse sido dado cumprimento a esta norma da LPTA, provavelmente, com um simples requerimento de aperfeiçoamento da petição de recurso, ter-se-ia evitado que o processo transitasse de Tribunal em Tribunal, como veio a acontecer.

18) Pelo exposto, proferida a decisão de declaração de incompetência em razão da hierarquia pela Secção do Contencioso Tributário (2ª Secção) do Tribunal Central Administrativo deveria esta secção ordenar a devolução dos autos à Secção do Contencioso Tributário (2ª Secção) do Supremo Tribunal Administrativo para que o recurso pudesse ser apreciado.

19) Procedimento, de resto, adoptado pelo Tribunais e Secções por onde o processo transitou. Ou seja: sempre que se declararam incompetentes para conhecer do recurso, simultaneamente, proferiram despacho de remessa dos autos para o Tribunal que consideravam competente para apreciar o recurso.

#### TERMOS EM QUE:

DEVERÁ SER DADO PROVIMENTO AO PRESENTE RECURSO DE AGRAVO E, EM CONSEQUÊNCIA, SER PROFERIDA DECISÃO QUE REVOGUE O ACÓRDÃO RECORRIDO E ORDENE A SUBIDA DOS PRESENTES AUTOS À SECÇÃO DO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO DESTES SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO PARA QUE O RECURSO POSSA SER FINALMENTE APRECIADO."

O Exm.º Magistrado do MP emitiu parecer no sentido do provimento do recurso, "pelos fundamentos que dele constam".

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

Nos termos do aresto recorrido, é a seguinte "a matéria fáctica":

a) Por petição dirigida ao Excelentíssimo Senhor Conselheiro Presidente do Supremo Tribunal Administrativo veio a ora reclamante impugnar acto de indeferimento tácito ... a qual deu entrada no mesmo tribunal em 11.7.97 e distribuída em 15.7.97 à 1ª Secção - cfr. petição de fls. 1 e segs;

b) Considerando que a competência em razão da matéria era daquela 1ª Secção do STA, por despacho de 17.11.1997, o Exm.º Conselheiro Relator ordenou a baixa dos autos à Secção homónima deste TCA, por força do disposto no art.º 119.º n.º 2 do Dec-Lei n.º 229/96, de 29.11 — despacho de fls. 40 e 40v.;

c) Por acórdão de 2.4.1998, a 1ª Secção deste TCA declarou-se incompetente em razão da matéria para conhecer do mesmo recurso por a competência se radicar na Secção Tributária deste mesmo TCA - fls 48 e segs;

d) Entretanto por despacho de 8.6.98, o Exm.º Relator da 1ª Secção deste TCA ordenou a remessa dos autos a esta 2ª Secção, sem que tivesse sido formulado pedido nesse sentido - fls. 62;

e) Nesta 2ª Secção, foi proferido o acórdão de fls. 67 e segs, onde se declarou este TCA (2ª Secção), incompetente em razão da hierarquia para conhecer do objecto do recurso e competente o Supremo Tribunal Administrativo (Secção de Contenciosos Tributário), tendo todos os referidos acórdãos transitado em julgado;

f) Este último acórdão foi notificado à ora reclamante cujo registo dos CTT é de 29.06.99 - talão de fls. 71;

g) Apenas pelo requerimento de fls. 74, entrado neste TCA em 29.03.2001, veio a ora reclamante requerer a remessa dos autos ao Supremo Tribunal Administrativo;

h) O qual mereceu o despacho do relator de 24.04.2001, com os seguintes dizeres:

*FLS 74: Vai indeferida a requerida remessa dos autos ao STA, por tal remessa não ter sido solicitada no prazo legal -14 dias - art.º 4.º n.º 1 da LPTA, aprovada pelo Dec-Lei n.º 267/85, de 16 de Julho.*  
Veamos, pois:

Nos termos do art.º 4.º n.º 1 da LPTA, *ex vi* do art.º 118 n.º 3 do CPT, em termos idênticos, aliás, ao que dispõe o art.º 97 n.º 2 do CPPT "quando a petição seja dirigida a tribunal incompetente, (em razão da matéria e da hierarquia, como resulta do seu n.º 2) pode o demandante, no prazo de 14 dias, a contar do trânsito em julgado da decisão que declare a incompetência, requerer a remessa do processo ao tribunal competente.

Tal remessa não é oficiosa, tendo de ser requerida, como é jurisprudência deste tribunal:

Cfr os Acds de 18/10/00 Rec. 25.007, 11/Out/95 Rec. 19.569, 02/12/94 Rec. 16.379 e de 01/06/94 Rec.16.743.

Todavia, tal normativo não tem aplicação nos autos.



Na verdade, como resulta do acima exposto, a recorrente dirigiu o recurso contencioso ao tribunal competente - o STA.

O que não cumpriu foi a determinação do art.º 36.º n.º 1 al. a) da LPTA, ou seja, limitou-se a dirigir o recurso ao Presidente do STA, apresentando a respectiva petição na secretaria do Tribunal - art.º 35.º n.º 1 - mas sem designar a secção a que o recurso é dirigido.

E tinha efectivamente que o fazer, pois embora aquele segmento normativo fale em "tribunal ou secção", a dijuntiva "ou" surge nitidamente, como é, aliás, vulgar em diplomas legislativos, em lugar da copulativa "e".

Isto significa que, quando o tribunal a que o recurso é dirigido, como foi o caso, tenha várias secções, incumbe ao recorrente indicar a Secção respectiva.

Mas tal não determina a aplicabilidade daquele art.º 4.º, já que a petição não foi, de qualquer modo, dirigida a tribunal incompetente pois que o requerente não referiu qualquer das secções pelo que o recurso até podia ter sido distribuído à secção tributária e não à administrativa, como foi.

O recorrente devia era ter sido convidado a esclarecer qual a secção a que pretendia dirigir o recurso, uma vez que, apesar de tudo, a petição foi recebida pela Secretaria — cfr. art.º 36.º n.º 3 referido.

Aliás, nem sequer, na altura, a 1ª secção do STA se considerou incompetente para a decisão do recurso contencioso, pois se limitou a ordenar a remessa do processo à Secção do Contencioso Administrativo do TCA, nos termos do art.º 119.º n.º 2 do ETAF, na redacção do Dec-Lei 229/96, de 29/11, que determinou a remessa àquele tribunal de 2ª Instância então criado, dos processos entrados na 1.ª Secção do STA nos três meses imediatamente anteriores à data do início de funcionamento do TCA, em 15Set97.

Dir-se-á, até, que implicitamente se considerou competente.

Assim, como refere a recorrente, a razão por que o processo é remetido para o TCA não foi a de que a petição de recurso tinha sido endereçada a um tribunal incompetente mas, antes, por força daquele art.º 119.º n.º 2.

E, não sendo caso de aplicação daquele art.º 4.º, a remessa em causa só pode ser oficiosa.

Aliás, assim se procedeu sempre nos autos, relativamente às sucessivas e indicadas declarações de incompetência, criando, pois, no recorrente a legítima expectativa de que não tinha de requerer a remessa ao tribunal ultimamente considerado competente.

Pelo que procedimento contrário feriria, agora e irremediavelmente, a tutela da confiança, aliás constitucionalmente consagrada, atentando ainda contra o princípio *pro accione*.

Nem, em contrário, se objecte que, após o Ac. da Secção do Contencioso Tributário do TCA referido na al. e) do probatório, o relator — fls. 73 — ordenou o arquivamento dos autos.

Pois, por um lado, tal despacho não foi sequer notificado à recorrente.

E, por outro, trata-se de um despacho de mero expediente que provê ao andamento do processo - art.º 156.º n.º 4 -, insusceptível de recurso, não formando caso julgado — art.º 679.º e 672.º, todos do C.P.Civil.

Em suma: a remessa dos autos ao STA era oficiosa, pelo que não tinha de ser requerida.

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, revogando-se o aresto recorrido e ordenando-se a remessa destes autos

de recurso contencioso a distribuição, nesta Secção do Contencioso Tributário do STA, com comunicação ao TCA.

Sem custas.

Lisboa, 2 de Outubro de 2002. — *Brandão de Pinho* (por vencimento) — *Almeida Lopes* — *Alfredo Madureira* (vencido, conforme declaração junta).

#### Declaração de voto

No projecto de acórdão que elaborei e não logrou vencimento sustentava, de acordo, aliás, com a jurisprudência desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, que, ao contrário do alegado pela Recorrente, " ... quer nos termos do artigo 4.º da Lei de Processo dos Tribunais Administrativos, quer nos do artigo 47.º do Código de Processo Tributário (quer ainda nos do disposto no correspondente art.º 18.º n.º 2 do CPPT), nunca a remessa do processo ao tribunal competente é oficiosa, antes ficando na disponibilidade das partes, tendo, assim, de ser atempadamente requerida. " - cfr., entre outros, os acórdãos desta Secção de 01.07.94 e de 21.12.94, proferidos, respectivamente, nos processos n.ºs 16.743 e 16.379 e publicados nos AP DR de 23.12.1996, pág. 1735 e de 20 de Janeiro de 1997, pág. 2888.

E assim porque a decretada incompetência, em razão da hierarquia, face ao convocado e aplicável art.º 47.º n.º 2 do CPT e art.º 18.º n.º 2 do CPPT, remete para a regra sobre a incompetência absoluta em processo judicial (cfr. art.º 101.º do CPC), situações em que a eventual remessa do processo ao tribunal competente fica, por isso, " ... na disponibilidade das partes, que, assim, a terão de atempadamente requerer. "

Ora, como emerge da materialidade fixada e não controvertida, designadamente do estabelecido pelas alíneas e), f) e g) do probatório, o indeferido requerimento de remessa foi apresentado em juízo;

" ... muito depois de esgotados os tais 14 dias ... " que, quer o referido art.º 47.º n.º 2 do CPT, quer o também invocado art.º 4 n.º 1 da LPTA, para o efeito, concedem ao Recorrente interessado, para requerer a questionada remessa a contar da notificação da decisão que a declare (a incompetência absoluta, no caso a incompetência em razão da hierarquia ).

Assim entendendo, confirmaria a sindicada decisão judicial, negando consequentemente provimento ao presente recurso.

Lisboa, 2 de Outubro de 2002. — *Alfredo Madureira*.

#### Acórdão de 2 de Outubro de 2002.

##### Assunto:

*Recurso jurisdicional - CPPT - Alegações - Deserção.*

##### Doutrina que dimana da decisão:

*1 — O artº 12º da Lei 15/01 de 05/Jun não revogou o artº 120º do ETAF, na redacção do Dec-Lei 229/96, de*

29/Nov, pelo que continua a existir o 3º grau de jurisdição relativamente aos processos instaurados anteriormente a 15/Set/97;

- 2 — O artº 282º do CPPT eliminou a possibilidade de apresentação de alegações no tribunal ad quem, a qual era admitida pelo CPT e RSTA.
- 3 — 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 570/02. Recorrente: Heleno, Ribeiro e Veríssimo, L.ª; Recorrido: Relator, Ex.º Juiz Cons.º Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do STA:

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto por HELENO, RIBEIRO E VERÍSSIMO, LDA, do aresto do TCA, proferido em 04/Dez/01, que negou provimento ao recurso que a mesma interpusera da sentença que, por sua vez, julgou improcedente a impugnação judicial deduzida contra a liquidação adicional de IVA, do ano de 1992 e respectivos juros compensatórios.

Admitido o recurso no tribunal *a quo* - para subir imediatamente, nos próprios autos e com efeito meramente devolutivo - e remetidos os autos a este tribunal, a Exm.a Magistrada do MP suscitou a questão prévia do não conhecimento do recurso, dado o disposto no artº 12º da Lei 15/01, de 05/06 que mandou aplicar o CPPT aos processos pendentes, resultando assim eliminado o 3º grau de jurisdição, a não ser com fundamento em oposição de acórdãos, o que não é o caso.

Ouvida a recorrente, pronunciou-se pela admissibilidade do recurso, dada a sua possibilidade legal, à data da instauração da impugnação, possibilidade ao depois confirmada pelo artº 120º do ETAF, na redacção do Dec-Lei 229/96, de 29/11 e salvaguardada pelo art. 4º 2.ª parte, do Dec-Lei 433/99, de 26/Out, entrado em vigor em 01/Jan seguinte, que aprovou o CPPT, sendo que na interpretação sustentada pelo MP, aquele artº 120º padece de inconstitucionalidade material por violação do princípio da confiança insito no Estado de Direito previsto no artº 9º da Constituição, na redacção da Lei constitucional 1/97, de 20/09.

E, mostrando-se corridos os vistos legais, nada obsta à decisão.

O terceiro grau de jurisdição foi eliminado pelo Dec-Lei 229/96, de 29/Nov, não abrangendo, todavia, tal eliminação os processos pendentes, nos termos do artº 120º do ETAF, na redacção do mesmo diploma.

Aquele dec-lei entrou em vigor em 15/09/97 - seu artº 5º, artº 114º do ETAF e Portaria 398/97, de 18/06.

Por sua vez, o artº 12º da Lei 15/01, de 05/Jun, entrada em vigor em 05/Jul seguinte, veio determinar - artº 12º - a cessação da vigência

do CPT, estabelecendo que os procedimentos e processos pendentes regulados pelo CPT passam a reger-se pelo CPPT, sem prejuízo do aproveitamento dos actos já realizados.

Procurou-se, assim, pôr termo ao regime de direito transitório estabelecido pelo artº 4º do Dec-Lei 433/99, de 26/Out, determinando que o CPPT só se aplicava aos procedimentos e aos processos instaurados a partir da sua entrada em vigor, em 01/01/00.

Mas, assim sendo, não procurou revogar-se o dito artº 120º do ETAF.

O que se teve em vista foi a aplicação imediata do CPPT aos processos regulados pelo CPT, mas relativamente às respectivas normas de cariz processual como aliás resulta da parte final daquele artº 12º ao ressaltar o aproveitamento dos actos já realizados.

Não se pretendeu, pois, alterar o ETAF e os graus de jurisdição por este fixados nem a competência dos tribunais, pelo que é admissível o recurso.

Todavia, segundo se mostra dos autos, a impugnação judicial foi deduzida em 03/Mai/96, o aresto recorrido foi proferido em 04/12/01 e o recurso interposto em 20/Dez/01.

Pelo que, por força daquele artº 12º, passaram a aplicar-se-lhes os artºs 279º e segts. e, nomeadamente, o artº 282º do CPPT.

E no respectivo requerimento de interposição a recorrente declarou pretender alegar no tribunal “ad quem”.

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 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 Acd 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 € 50.

Lisboa, 2 de Outubro de 2002. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Almeida Lopes* — *António Pimpão*.

## Acórdão de 2 de Outubro de 2002.

### Assunto:

*Caixa Geral de Depósitos. Dívidas de direito privado. Regime das execuções.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*I — As execuções fiscais de dívidas de direito privado à CGD eram regidas pelas normas da execução fiscal adaptada à natureza civil dessas dívidas;*

*II — A CGD tinha legitimidade para constituir advogado na execução fiscal e para ser notificada das decisões proferidas no processo;*

*III — Nos termos do artigo 255.º, n.º 4, do CPC, as decisões finais proferidas no processo de embargos de terceiro tinham de ser sempre notificadas aos interessados.*

Recurso n.º 622/02, em que são recorrente a Caixa Geral de Depósitos, S.A., e recorridos Ivone da Conceição Antunes Romão e outro. Relator, o Ex.mo Juiz Cons.º Dr. Almeida Lopes.

Acordam Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

#### 1.º Relatório.

Com fundamento em violação da sua posse por parte da penhora, IVONE DA CONCEIÇÃO ANTUNES ROMÃO deduziu embargos de terceiro a essa penhora efectuada numa execução fiscal promovida pela CAIXA GERAL DE DEPÓSITOS para cobrança coerciva de uma dívida contratual do marido da embargante.

Por sentença de fls. 98 e seguintes, o Tribunal Tributário de Leiria julgou os embargos procedentes e levantou a penhora do prédio e a sua restituição à posse da embargante.

Esta sentença foi notificada à Fazenda Pública mas não à CAIXA GERAL DE DEPÓSITOS.

Quando teve conhecimento da sentença, a CGD veio arguir a nulidade da falta de notificação da sentença - o que só ocorreu mais de dois anos após a data da sentença - alegando que tinha de ser notificada por ser interessada na sentença.

Por despacho de fls. 132 e 133, o Tribunal Tributário de Leiria indeferiu a arguição de nulidade de processo por ter entendido que a CGD não tinha de ser notificada da sentença, pois quem é o exequente é o Estado através da DGCI.

Não se conformando com este despacho, dele recorreu a CGD para este STA, tendo apresentado as suas alegações de fls. 136, nas quais concluiu que é a CGD que detém legitimidade para ser notificada; que há regras especiais sobre legitimidade da CGD; que constituiu mandatário no processo, pelo que este tinha de ser notificado da sentença; que a falta de notificação da sentença é nulidade insuprível e que é nulo todo o processo subsequente à omissão da notificação.

Não houve contra-alegações.

Neste STA, o M.º P.º emitiu duto parecer nos termos do qual se deve conceder provimento ao recurso.

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

#### 2.º Fundamentos.

Para decidir como decidiu, o M.º Juiz *a quo* fundou-se no disposto no art.º 238.º do CPT, nos termos do qual “tem legitimidade para promover a execução das dívidas referidas no art.º 233.º o Estado, através da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos”.

Como tal, exequente seria o Estado, representado pela DGCI, e não a CGD.

As dívidas civis à CGD cabem na execução fiscal como dívidas equiparadas por lei aos créditos do Estado - artigo 233.º, n.º 2, al. b), do CPT. Este sistema só terminou com o actual estatuto da CGD, aprovado pelo DL 287/93, de 20 de Agosto. A dívida em execução é anterior a essa data.

Tem sido jurisprudência uniforme deste STA que as dívidas de direito civil cobradas coercivamente em processo de execução fiscal não perdem a natureza de dívidas de direito privado para se transformarem em dívidas de direito público. Continuam a ser dívidas de direito privado, apenas com esta diferença: são cobradas em processo de execução fiscal e de acordo com as regras do processo de execução fiscal, devidamente adaptadas à natureza civil da dívida. Assim, o credor — CGD — mantém os mesmos direitos que tinha se a dívida fosse cobrada nos tribunais civis.

Ora, de acordo com o art.º 59.º da anterior Lei Orgânica da CGD, a CGD era representada em juízo pelo Ministério Público, mas podia constituir advogado ou procurador que a representasse em juízo nos processos em que fosse parte “ou por qualquer forma interessada”.

Tratava-se de uma lei especial para este especial credor que era a CGD. E como a lei geral não revoga a especial, excepto se outra fosse a intenção inequívoca do legislador (art.º 7.º, n.º 3, do Código Civil) — o que não é o caso —, temos de concluir que as normas do CPT não quiserem revogar esses poderes processuais de que gozava a CGD.

Desto modo, o art.º 238.º do CPT deve ser objecto de uma interpretação restritiva de molde a não abranger as dívidas civis à CGD e a não restringir a legitimidade da CGD nos processos em que tenha constituído advogado, como foi o caso.

Mesmo que se admitisse que a CGD não tinha de ser notificada das decisões proferidas ao longo do processo, pelo menos tínhamos de aceitar que a decisão final proferida no processo sempre lhe deveria ser notificada, como decorrência do princípio do *due profess of law*. Com efeito, o art.º 255.º do CPC trata das notificações às partes que não constituíram mandatário. E diz o n.º 4: “as decisões finais são sempre notificadas, desde que a residência ou sede da parte seja conhecida no processo”.

Daí que a decisão final proferida no processo de embargos de terceiro sempre tivesse de ser notificada à CGD, como interessada directa na execução fiscal que promoveu.

Por estas razões, a interpretação demasiado literalista feita no despacho recorrido não pode ser sufragada por este STA.

### 3.º Decisão.

Nestes termos, acordam os juízes deste STA em conceder provimento ao recurso, em revogar o despacho recorrido e em julgar procedente a arguição de nulidade feita pela CGD, devendo o processo voltar à 1.ª instância para que a CGD seja notificada da sentença e possa usar dos meios processuais que a lei lhe confere. São anulados os termos subsequentes às notificações da sentença.

Sem custas.

Lisboa, 2 de Outubro de 2002. — Almeida Lopes (relator) — António Pimpão — Mendes Pimentel.

## Acórdão de 2 de Outubro de 2002.

### Assunto:

*Prescrição. Conhecimento em impugnação. Confirmação do julgado e fundamentos da decisão impugnada.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Pode apreciar-se em processo de impugnação do acto tributário a prescrição da obrigação tributária como pressuposto da decisão sobre a utilidade do prosseguimento da lide.*
- 2 — *Sempre que este Supremo Tribunal confirme inteiramente e sem qualquer declaração de voto o julgado recorrido, quer quanto à decisão, quer quanto aos respectivos fundamentos, pode o acórdão produzido limitar-se a negar provimento ao recurso, remetendo para os fundamentos da decisão impugnada.*

Recurso n.º 638/02. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrida: Sociedade Comercial Brás & Brás S. A.; Relator: Ex.º Juiz Cons.º Dr. Ernâni Figueiredo.

Acordam na 2.ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo:

Inconformada com a sentença do TT de 1.ª Instância de Lisboa, que julgou extinta a instância, por inutilidade superveniente da lide, na impugnação judicial deduzida por Sociedade Comercial Braz & Braz, S. A., contra a liquidação de IVA do ano de 1986, no valor de 41.379.871\$00, acrescido de juros compensatórios no valor de 28.818.529\$00, num montante global de 70.198.400\$00, veio a FP recorrer, concluindo a sustentar que 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 pelo que este é instrumento processual impróprio para

nele se conhecer da prescrição da obrigação tributária, decorrendo do exposto que a decisão recorrida ao declarar prescrita a obrigação tributária fez uma aplicação inadequada do disposto nos arts. 120º e 143º do CPT e 99º e 124º do CPPT.

Contra-alegou a recorrida a sustentar que o processo de impugnação, destinando-se a averiguar da validade ou invalidade de um acto tributário, tem como efeito útil a manutenção ou extinção da eficácia desse mesmo acto. A prescrição da obrigação tributária não respeita à validade ou invalidade do acto que lhe está na origem, mas, ocorrendo, cessam os respectivos efeitos, deste modo, a prescrição das obrigações emergentes do acto atinge a própria eficácia do acto, de uma forma que retira qualquer utilidade à acção que se destina a declarar a sua validade ou invalidade.

O Exmº Magistrado do MºPº é de parecer que o recurso não merece provimento no sentido de que pode ser apreciado em processo de impugnação do acto tributário da liquidação, a prescrição da obrigação tributária, como pressuposto da decisão sobre a utilidade no prosseguimento do processo.

A sentença recorrida entendeu que face aos diversos regimes de prescrição e atendendo à natureza e ao momento da constituição da dívida, o prazo para prescrição iniciado em 01.01.87 (altura em que este era de vinte anos), foi interrompido em 05.03.90 (com a propositura da impugnação) e em 29.03.90, data em que foi registado a última, por via da instauração da execução fiscal, aproveitou-lhe o prazo de dez anos previsto no CPT, contado a partir de 01.07.91, e sendo que não se verificou nova interrupção ou suspensão do mesmo, a dívida estaria prescrita desde 01.07.2001, pelo que, ultrapassado o prazo prescricional, a liquidação foi atingida por via da prescrição da obrigação tributária originária, porquanto não faria sentido estar-se em sede de impugnação a avançar com a apreciação contenciosa de uma liquidação cuja originária obrigação tributária se encontrava prescrita, o que deveria ser alvo de decisão em sede de execução. A inutilidade da lide em sede de impugnação foi patente.

Cumpre decidir.

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

A questão colocada pela recorrente, referente à impropriedade do meio processual, foi decidida desfavoravelmente no tribunal recorrido.

Que pode apreciar-se em processo de impugnação do acto tributário a prescrição da obrigação tributária como pressuposto da decisão sobre a utilidade do prosseguimento da lide é posição que vem sendo assumida em jurisprudência deste tribunal <sup>(1)</sup> e que merece a nossa concordância.

Também, e perante os factos processuais, se torna patente a prescrição da obrigação tributária, que, assim, provoca a inutilidade da lide nesta sede de impugnação.

Ora todo o decisório e respectiva fundamentação da decisão recorrida é confirmado inteiramente por este Supremo, pelo que, nos termos dos arts. 713º/5, 726º, 749º e 762º/1 do CPC, este se limita

<sup>(1)</sup> Cf, para exemplo, o Ac. do STA nº 145, de 30.4.2002.

a negar provimento ao recurso e a remeter para os fundamentos da decisão impugnada.

Assim, se nega provimento ao recurso.  
Sem custas, por não devidas.

Lisboa, 2 de Outubro de 2002. — *Ernâni Figueiredo* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Alfredo Madureira*.

## Acórdão de 2 de Outubro 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 644/02; Recorrente: o Município de Mangualde. Recorrida: a Caixa Geral de Depósitos, Crédito e Previdência. Relator: o Exmo. Juiz Cons. Dr. João Plácido Fonseca Limão.

O Município de Mangualde, inconformado com a sentença do M.º Juiz do T. T. de 1.ª Instância de Viseu, dela e na parte em que lhe foi desfavorável interpôs recurso para este S. T. A., terminando as suas alegações com a formulação do respectivo quadro conclusivo.

Porém a C. G. D., nas suas contra-alegações e como questão prévia, sustenta que nas conclusões 6.ª a 10.ª do recurso vem vertida matéria cuja apreciação não é exclusivamente de direito.

A este propósito, o Município recorrente afirma que as conclusões acima referidas têm subjacente a matéria de facto dada como provada no ponto 3.1.7 da sentença recorrida.

Ainda a este propósito, o Exmo. Magistrado do M.º P.º, junto deste S. T. A., afirmou que nas conclusões 8ª, 9ª e 10ª apenas se alega matéria de direito, sendo que as conclusões 6ª e 7ª têm subjacente a matéria de facto dada como provada nos itens 3.1.7 e 3.1.8 do elenco probatório.

Corridos os vistos, cumpre decidir, começando por conhecer da questão suscitada pela recorrida C. G. D.

Na conclusão 6ª. do recurso afirma o recorrente que a comissão liquidatária do ex-F. F. H., no apuramento de saldos à data de 1/Janeiro/1988, não praticou capitalização de juros.

Confrontada esta afirmação com os pontos 3.1.7 e 3.1.8 do probatório, desde logo resulta, quer da matéria nela vertida quer dos documentos para que remete, não ter sido dado como provado que o F. F. H., naquela data e aquando dos apuramentos dos saldos, não tivesse capitalizado juros.

Ora a questão de saber se tal aconteceu ou não 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.

Assim e independentemente da questão de saber se a matéria vertida nas conclusões 7ª a 10ª logra ou não enquadramento do domínio factual, desde já se afirma que o recurso não tem por exclusivo fundamento matéria de direito.

O que, face ao disposto nos art.ºs 21º, nº 4, na n.º 1, al. b), 39º e 41º nº 1, al. a), do E. T. A. F., determina a incompetência deste S. T. A. para o conhecimento do recurso e a competência, para o efeito, do T. C. A.

Termos em que, julgando procedente a dita questão prévia suscitada pela C. G. D., se acorda em julgar incompetente, 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.

Lisboa, 2 de Outubro de 2002. — *João Plácido Fonseca Limão* (relator) — *Ernâni Figueiredo* — *Lúcio Barbosa*.

## Acórdão de 2 de Outubro de 2002.

### Assunto:

*Recurso jurisdicional per saltum. Alegação de factos. Competência do Supremo Tribunal Administrativo.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*Invocando o recorrente, nas conclusões das suas alegações de recurso jurisdicional directamente interposto para o Supremo Tribunal Administrativo de decisão de um tribunal tributário de 1.ª instância, factos que este último não deu como provados, o recurso não versa, exclusivamente, matéria de direito, não sendo o Supremo Tribunal Administrativo competente, em razão da hierarquia, para o apreciar.*

Recurso nº 666/02. Recorrente: TRANCOVIZELA - Transportes Públicos, L.ª; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Baeta de Queiroz.

1.1. TRANCOVIZELA - TRANSPORTES PÚBLICOS, LDA., com sede em Guimarães, recorre da sentença do Mm.º Juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Braga que julgou improcedente a impugnação das liquidações de imposto sobre o valor acrescentado (IVA) e juros compensatórios relativos aos exercícios dos anos de 1996 e 1997.

Formula as seguintes conclusões:

“1)

Os quilómetros percorridos pela recorrente no estrangeiro estão isentos de tributação em sede de IVA pelo disposto na alínea b) do n.º 5 e 6 do Art.º 6 CIVA;

2)

Por uma questão de simplificação, isentou-se também, nos termos da alínea r) do n.º 1 do Art.º 14.º do mesmo Código, o percurso

efectuado no território nacional relativamente às viagens com destino ou proveniência do estrangeiro (Decreto-Lei n.º 290/92, de 28/12).

3)

A recorrente prestou directamente serviço de transporte à associada *Internorte*, como utente, fora do território nacional, estando esta operação isenta de tributação sem sede de IVA por força da alínea r) do n.º 1 do Art.º 14.º do CIVA.

Assim, na verificação de tudo quanto se alega, deve a sentença recorrida ser revogada e julgar procedente a impugnação de Transcovezela - Transportes Públicos, Ld.<sup>a</sup>

1.2. Não há contra-alegações.

1.3. O Exm.º Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que o recurso não versa, exclusivamente, matéria de direito, face ao que vem vertido na terceira conclusão das alegações, pelo que este não é o Tribunal competente, em razão da hierarquia, para o apreciar.

1.4. A recorrente, notificada deste parecer, concorda com ele, pelo que desde já requer a remessa do processo ao Tribunal Central Administrativo.

1.5. O processo tem os vistos dos Exm.os Adjuntos.

2. Vem fixada a factualidade seguinte:

a)

A escrita da impugnante foi objecto de uma acção de inspecção levada a cabo pela administração fiscal tendo em vista os exercícios dos anos de 1996 e 1997.

b)

Na sequência dessa acção foi elaborado o “Relatório” que consta de fls. 66 a 71 e cujo teor aqui se dá por reproduzido.

c)

No decurso da referida acção, a administração fiscal detectou que a impugnante disponibilizou, nos referidos exercícios, à sociedade *Internorte, Lda*, autocarros e respectivos condutores nos quais foram transportados passageiros para o estrangeiro.

d)

A impugnante não procedeu à liquidação de IVA relativamente aos “serviços” prestados à *Internorte* no que concerne às distâncias percorridas fora do território nacional.

e)

Os passageiros transportados para o estrangeiro nos autocarros e com motoristas da impugnante contratavam com a *Internorte*, a qual emitia, em consequência, os títulos de transporte.

f)

A administração fiscal considerou que a impugnante alugou autocarros com condutor à *Internorte* e, como tal, considerou que a impugnante deveria ter liquidado o IVA.

g)

Em consequência, a administração fiscal procedeu às liquidações adicionais de IVA e juros compensatórios cujos documentos de cobrança constam de fls. 9 a 33 e cujo teor aqui se dá por reproduzido.

h)

A impugnante é sócia da *Internorte - Transportes Internacionais Rodoviários do Norte, Lda*.

Não há factos relevantes para a discussão da causa que importe registar como não provados”.

3. Alega a recorrente, na conclusão n.º 3 que extrai das suas alegações de recurso, que “prestou directamente serviço de transporte a associada *Internorte*, como utente, fora do território nacional, estando esta operação isenta de tributação em sede de IVA por força da alínea r) do n.º 1 do Art.º 14.º do CIVA” (sublinhado do original).

Invoca, deste modo, na primeira parte da transcrita conclusão, um facto não considerado pela sentença recorrida, para dele retirar, na segunda parte, uma conclusão jurídica favorável à sua pretensão.

Daí que o recurso não verse, exclusivamente, matéria de direito, e este não seja, 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.

Conforme é jurisprudência uniforme deste Tribunal, para saber se o recurso versa, ou não, exclusivamente, matéria de direito, e, consequentemente, estabelecer qual dos tribunais superiores é o competente para a decidir, tudo o que importa é verificar 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 apontadas 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 o processo será enviado após o trânsito em julgado do presente acórdão, como antecipadamente foi requerido pela recorrente.

Esta suportará as custas, com € 75,00 (setenta e cinco euros) de taxa de justiça e 40 % de procuradoria.

Lisboa, 2 de Outubro de 2002. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Benjamim Rodrigues* — *Fonseca Limão*.

## Acórdão de 2 de Outubro 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 686/02. Recorrente: TURIPLAN - Turismo e Planeamento Imobiliário, L.da; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Vítor Meira.

“Turiplan, Turismo e Planeamento Imobiliário, Lda” impugnou no Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Faro a liquidação de juros compensatórios que lhe foram liquidados.

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

Não se conformando com tal decisão, recorreu a impugnante para este Supremo Tribunal Administrativo, pedindo a sua revogação, formulando as seguintes conclusões:

1º - Os juros compensatórios, de acordo com o artigo 35º n.º 8 da LGT, são uma prestação tributária.

2º - Como prestação tributária que são, o direito à sua liquidação caduca no prazo de cinco anos, contados a partir da data em que o facto tributário ocorreu, nos termos do artigo 33º n.º 1 do C.P.T.

3º - Independentemente da obrigação principal, onde se integram, ter um prazo de caducidade de natureza especial, os juros compensatórios qualificados como prestação tributável estão sujeitos ao prazo geral de caducidade, sendo este, no caso concreto, o previsto no artigo 33 n.º 1 do CPT.

4º - Assim, a liquidação de juros compensatórios, efectuada pela Administração Fiscal, em 4 de Janeiro de 2001, há muito que tinha caducado, ou seja desde 25 de Maio de 1998.

5º - Por outro lado, caso se verificasse, o que não acontece, direito à liquidação de juros compensatórios, estes não seriam devidos a partir de 26 de Abril de 1993, mas a partir de 26 de Maio de 1993.

6º - Isto porque, de acordo com o disposto no artigo 91.º do C.I.M.S.I.S.D., a recorrente disponha de trinta dias para solicitar o pagamento da Sisa.

7º - Facultando a lei à recorrente tal prazo, não pode a Administração Fiscal considerá-lo como tempo de retardamento da liquidação do imposto,

8º - Nós termos do artigo 113º do C.I.M.S.I.S.D., são devidos juros compensatórios sempre que, por facto imputável ao contribuinte, for retardada a liquidação de Sisa.

9º - Este atraso na liquidação, devido por motivo imputável ao contribuinte, pressupõe sempre a culpa do contribuinte.

10º - Ora, a Administração Fiscal tinha conhecimento da aquisição do prédio pela recorrente, bem como dos prazos de isenção que beneficiou a recorrente.

11º - Tal liquidação do imposto não foi efectuada no devido tempo pela morosidade da actuação da Administração Fiscal.

12º - Não pode, porém, a recorrente ser penalizada pelo atraso da actuação da Administração Fiscal.

13º - O facto da recorrente não ter solicitado a liquidação do imposto nos trinta dias após o fim da isenção que beneficiou, apenas a obriga ao pagamento de uma coima e não de juros compensatórios.

14º - O, aliás, douto despacho recorrido violou o disposto no artigo 33º do CPT e nos artigos 91º e 113º do C.I.M.S.I.S.D.

A Fazenda Pública contra-alegou no sentido do não provimento do recurso.

Pelo Exmo. Magistrado do Ministério Público foi emitido parecer no sentido da incompetência em razão da hierarquia do Supremo Tribunal Administrativo para conhecer do recurso por o mesmo não versar exclusivamente matéria de direito.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

A sentença recorrida considerou provados os seguintes factos:

1 - Por escritura pública de 26/03/90, a impugnante declarou comprar o prédio rústico do artigo 0001, sito no lugar de Alporchinhos, freguesia de Porches, do concelho de Lagoa, pelo preço de 150.000.000\$00, sendo que o seu valor tributável era de 4.795\$00

2 - Em tal escritura, declarou ainda a impugnante que tal prédio se destinava a revenda;

3 - Gozou ela, assim, da respectiva isenção de sisa;

4 - Porém, no prazo de dois anos seguintes, a impugnante não revendeu tal prédio;

5 - Caducou-lhe, portanto, tal benefício de isenção de sisa em 26/03/92;

6 - Não procedeu, ela, depois, no prazo dos 30 dias seguintes ao pagamento da sisa devida, ou seja, até 25/04/92;

7 - Por isso, em 03/08/2000, o chefe da Repartição de Finanças de Lagoa procedeu à liquidação de tal imposto e bem assim à liquidação dos juros compensatórios devidos, sendo o imposto no montante de 12.000.000\$00 e os referidos juros no valor de 17.027.507\$00;

8 - Em 04/01/2001, a mesma entidade enviou à impugnante o ofício de fls. 29, através de carta registada com aviso de recepção a reclamar o pagamento de tais importâncias;

9 - Tal carta foi recebida pela impugnante em 09/01/2001;

10 - Em 16/03/2001, aderiu a impugnante ao sistema de regularização de dívidas previsto no Dec. Lei n.º 124/96, de 10/08, alterado pelo Dec. Lei n.º 235-A/96, de 09/12;

11 - Nessa data, pagou ela o imposto devido e bem assim 20% dos juros compensatórios respectivos, estes no valor de 3.405.501\$00, face ao benefício da redução de 80% de tais juros.

Ouvida a recorrente sobre a questão prévia suscitada pelo Ministério Público veio ela, em concordância com esse parecer, solicitar a remessa dos autos ao Tribunal Central Administrativo.

Logra prioridade de apreciação a questão prévia suscitada.

Nos termos dos artigos 167º do Código de Processo Tributário e 32 n.º 1 alínea b) do ETAF este Supremo Tribunal apenas conhece dos recursos dos tribunais tributários de 1.ª instância com exclusivo fundamento em matéria de direito. Conforme este Tribunal tem vindo a decidir em inúmeros acórdãos, na esteira do ensinamento do Prof. Manuel de Andrade de que a competência se afere pelo “quid disputatum” e não pelo “quid decisum”, para a determinação da competência do tribunal não importa saber se a matéria invocada releva ou não para a decisão do recurso por a questão da competência ter de ser previamente resolvida.

Nas alegações da recorrente e respectivas conclusões que acima se transcreveram sustenta a recorrente, como refere o Ministério Público, que a Administração Fiscal tinha conhecimento da aquisição do prédio pela recorrente e dos prazos de isenção de que beneficiou (conclusão 10.ª) e que a liquidação do imposto não foi efectuada no devido tempo pela morosidade da actuação da Administração Fiscal (conclusão 11.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. 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 para onde os autos devem ser remetidos oportunamente, atento o pedido nesse sentido já formulado pela recorrente.

Custas pela recorrente, fixando em € 80 (oitenta euros) a taxa de justiça e em 40% a procuradoria.

Lisboa, 2 de Outubro de 2002. — *Vitor Meira* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Benjamim Rodrigues*.

## Acórdão de 2 de Outubro de 2002.

### Assunto:

*Recurso jurisdicional. Poderes de cognição do Supremo Tribunal Administrativo. Ampliação da matéria de facto.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Nos recursos jurisdicionais em que o processo foi julgado, em primeiro grau de jurisdição, por um tribunal tributário de 1.ª instância, o Supremo Tribunal Administrativo tem os seus poderes de cognição limitados à matéria de direito, sendo, por isso, inconsequente, em regra, a invocação de factos perante o Tribunal do recurso.*
- 2 — *Ainda que o Supremo Tribunal Administrativo possa determinar a ampliação da matéria de facto fixada pelas instâncias, não há lugar a tal ampliação se os factos atinentes interessam à resolução de questões não decididas pelas instâncias, uma vez que os recursos jurisdicionais não visam alcançar definições sobre questões novas, mas, só, a anulação ou revogação das decisões dos tribunais inferiores.*

Recurso n.º 741/02. Recorrente: Helena Maria de Oliveira Simões; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.mo Juiz Cons.º Dr. Baeta de Queiroz.

1.1. HELENA MARIA DE OLIVEIRA SIMÕES, residente em Coimbra, recorre do acórdão do Tribunal Central Administrativo (TCA) que confirmou a sentença de tribunal tributário de 1.ª instância julgando intempestivos os embargos de terceiro deduzidos contra a pe-

nhora de imóvel efectuada em execução fiscal em que é executado ARMANDO LEITE MENDES DE ABREU.

Formula as seguintes conclusões:

“1.

A Recorrente, aquando da sua citação para requerer a separação de bens e a suspensão da execução até à partilha dos bens penhorados na execução ou qualquer outra formalidade, em 14 de Dezembro de 1995, não foi citada ou notificada para qualquer outra diligência ou acto processual, nomeadamente para penhora e venda de fracções de imóveis sua propriedade ou compropriedade.

2.

Tendo sido dado conhecimento à 2.ª Repartição de Finanças de Coimbra, nesse mesmo dia, através de requerimento dessa iniciativa processual, não tendo, como determina a lei, sido determinada a suspensão da execução fiscal, em suma, a venda dos bens penhorados.

3.

A Recorrente, dentro do prazo legal, deduziu os embargos de terceiro (4/04/96), após o conhecimento (3/04/96) da data de designação da venda (16/04/96).

4.

Com tais procedimentos foram violadas, nomeadamente, as disposições conjugadas dos arts. 256.º, 319.º, 321.º, n.º 1 e 302.º, todos do ex-Código de Processo Tributário, art. 1696.º, n.º 1 do Código Civil e arts. 825.º, n.º 3, 1043.º e 1037.º do Código de Processo Civil”.

1.2. Não há contra-alegações.

1.3. O Exm.º Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que o recurso se funda, exclusivamente, em factos que as instâncias não deram como provados, não podendo, por isso, e face às limitações cognitivas do Tribunal, merecer provimento.

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

2. A matéria de facto vem assim fixada:

”a)

No dia 14-12-1995, a embargante, ora recorrente, foi pessoalmente citada de «que nos termos e para os efeitos do artigo 321.º do Código de Processo Tributário, foram penhorados ao executado Armando Leite Mendes de Abreu (seu cônjuge) os bens imóveis constantes dos autos de penhora de que se juntam fotocópias, pelo que se irá proceder à venda dos mesmos, logo que decorridos os prazos de todas as formalidades legais» - cf. o mandado e a certidão de fls. 164 e verso.

b)

No dia 4-4-1996, a embargante, ora recorrente, apresentou a petição inicial dos presentes autos de embargos de terceiro contra a penhora referida em a) - cf. o carimbo de entrada a fls. 2”.

3.1. A agora recorrente deduziu embargos de terceiro à penhora de dois imóveis efectuada em execução fiscal instaurada contra seu



marido, alegando, em súmula, estar dele separada de facto, desde momento anterior, e constituírem aqueles imóveis a casa de morada de família, onde habita com um filho menor, acrescendo que, citada para a execução, requereu e obteve a sua separação judicial de pessoas e bens.

Os embargos foram julgados "improcedentes, por extemporâneos", mas a respectiva petição inicial foi, não obstante esta decisão, mandada aproveitar, ainda, "como requerimento de arguição de nulidades no processo de execução fiscal".

Recorreu a embargante para o TCA, defendendo a tempestividade dos seus embargos. O recurso não obteve provimento, já que o Tribunal, fundado em que a recorrente "foi notificada da penhora no dia 14-12-1995, e veio apresentar a respectiva petição inicial de embargos de terceiro só no dia 4-4-1996", quando se esgotara já o prazo de vinte dias, contado da data do conhecimento da penhora, estabelecido no artigo 319º do Código de Processo Tributário (CPT), considerou, como fizera a primeira instância, extemporâneos os embargos.

É do assim decidido que agora recorre para este Tribunal.

3.2. Estriba a recorrente a sua discordância com o acórdão do TCA nas razões que explana nas suas alegações, e das quais conclui, em súmula, que o Tribunal julgou em desacordo com a lei, pois o seu conhecimento da data da designação da venda ocorreu em 3 de Abril de 1996; acrescenta que "não foi citada ou notificada para qualquer outra diligência ou acto processual, nomeadamente para penhora e venda de fracções de imóveis sua propriedade ou compropriedade", e que, ao contrário do que estipula a lei, não foi "determinada a suspensão da execução fiscal, em suma, a venda dos bens penhorados".

Esgrime, deste modo, factos que as instâncias não deram como provados, sendo certo que este Tribunal, porque o processo foi julgado, em primeiro grau, por um tribunal tributário de 1.ª instância, tem os seus poderes de cognição limitados à matéria de direito - cfr. o artigo 21º n.º 4 do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais -, não lhe cumprindo, pois, alterar ou ampliar a factualidade estabelecida.

Ampliação que, de resto, seria de todo irrelevante, pois os recursos jurisdicionais visam a anulação ou revogação das decisões judiciais, e não a pronúncia do tribunal superior sobre questões não apreciadas pelo inferior - vd. os artigos 676º n.º 1 e 690º n.º 1 do Código de Processo Civil (CPC).

Ora, a decisão do TCA foi no sentido de, confirmando a sentença da 1.ª instância, julgar extemporâneos os embargos deduzidos pela ora recorrente. E, pois, sobre esta questão - a da tempestividade dos embargos -, e não sobre outras, que nos temos que pronunciar. E para tanto basta considerar, por um lado, a data em que a embargante tomou conhecimento da realização da diligência ofensiva da sua posse e, por outro lado, a data em que reagiu mediante os embargos - artigo 319º n.º 2 do CPT, ao tempo em vigor.

Nos termos desta disposição, o prazo para dedução de embargos de terceiro "é de 20 dias e conta-se desde o dia em que foi praticado o acto ofensivo da posse ou daquele em que o embargante teve conhecimento da ofensa (...)".

Estabelecido como está que o conhecimento da diligência ofensiva da invocada posse da recorrente - a penhora - data de 14 de Dezembro

de 1995, quando foi citada, transmitindo-se-lhe que fora efectuada essa penhora, e que só em 4 de Abril de 1996 embargou, fica claro que o fez fora daquele prazo de 20 dias, como bem julgou o acórdão recorrido.

Improcedem, pelo que ficou dito, as conclusões das alegações do recurso, que, deste modo, não pode ter provimento.

4. Nos termos expostos, 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, fixando-se a procuradoria em 50%.

Lisboa, 2 de Outubro de 2002. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Benjamim Rodrigues* — *Fonseca Limão*.

## Acórdão de 2 de Outubro de 2002.

### Assunto:

*Efeito do recurso. Prazo de alegações.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*I — Nos termos do artigo 286º n.º 2 do Código de Procedimento e de Processo Tributário os recursos tem efeito meramente devolutivo, salvo se for prestada garantia ou tal efeito devolutivo afectar o efeito útil do recurso.*

*II — Interposto recurso de um acórdão do Tribunal Central Administrativo proferido num processo de impugnação judicial, era de 10 dias o prazo para a apresentação das alegações, nos termos do artigo 174º n.º 2 do Código de Processo Tributário então vigente.*

Recurso nº 743/02-30. Recorrente: Delfim Oliveira & Oliveira, Ld.ª; Recorrida: Fazenda Pública; Relator Ex.mo Conselheiro Dr. Vítor Meira.

"Delfim Oliveira e Oliveira, Lda" impugnou no Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto a liquidação adicional de IRC do ano de 1991 que lhe foi efectuada pelos serviços fiscais.

Por sentença do Mº Juiz daquele Tribunal foi a impugnação julgada improcedente.

Inconformado com o decidido recorreu a impugnante para o Tribunal Central Administrativo pedindo a revogação da sentença,

Entendendo não terem as alegações sido apresentadas no prazo legal, foi o recurso julgado deserto por despacho do relator, tendo a subsequente reclamação deste para a conferência sido desatendida, sendo confirmado o despacho reclamado.

Não se conformando com esta decisão dela recorreu a impugnante para este Supremo Tribunal Administrativo, pedindo a revogação de tal acórdão, suscitando como questão prévia o efeito do recurso que entende dever ser suspensivo e não meramente devolutivo, tendo formulado as seguintes conclusões:

1ª - Em conferência no TCA administrativo, no duto Acórdão de fls..., ao decidir-se desatender a Reclamação da ora Agravante, confirmando o despacho reclamado, foi cometido erro de julgamento;

2ª - A discordância da Agravante quanto à decisão "a quo" cinge-se ao prazo e diploma legalmente aplicáveis para a apresentação das alegações de recurso da sentença proferida na 1ª Instância;

3ª - No douto Acórdão recorrido vem sustentado que o prazo para apresentação das Alegações, era de 10 DIAS, nos termos das disposições conjugadas nos Arts. 171º, nº 3, do C.P.T. e na al. b) do nº 1, do Artº 6º do Dec.-Lei nº 329-A/95, de 12.12, na redacção dada pelo Artº 4º, do Dec.-Lei nº 180/96, de 25.09;

4ª - A Recorrente discorda da aplicação daquele regime jurídico ao caso *sub judice* e isto porque, como já defendeu em sede de Reclamação, o prazo para apresentação das alegações de Recurso de decisões jurisdicionais é o de (20, *actualmente*) 30 dias previsto no Artº 106º, da L.P.T.A., e não de 10 dias como vem sustentado na decisão "a quo";

5ª - De harmonia com o Artº 1º, da L.P.T.A., o processo nos tribunais administrativos rege-se por aquele diploma, pela legislação para que ele remete e, supletivamente, pelo disposto na lei de processo civil;

6ª Dispondo a L.P.T.A., da norma incisa no Artº 106º, sendo ela própria a fixar o prazo (de 20, *actualmente* 30 dias) para apresentação das Alegações de Recurso, é este o preceito aplicável e não qualquer outro estabelecido em diferentes diplomas;

7ª - No caso *sub judice*, não se descortina qualquer remissão legal expressa ou mesmo implícita para outro diferente diploma, de aplicação supletiva, como também se não depara qualquer omissão ou lacuna que reclame integração com *recurso* a outro diploma legal, que não o regulador adjectivo na Instância recorrida (a L.P.T.A.);

8ª - A fls. 2 do douto Acórdão "a quo" ali se admite que o regime legal e o prazo (30 dias) respectivo invocado pela Agravante para o efeito de recurso jurisdicional, é o aplicável, mas, só quanto ao recurso jurisdicional para o Supremo Tribunal Administrativo;

9ª - Tal entendimento, salvo melhor opinião é, insufragável e não pode colher em face do que expressamente prescreve o já citado Artº 1º, da L.P.T.A., esta norma não distingue o seu âmbito de aplicação no STA, do TCA, refere simplesmente tribunais administrativos, onde necessariamente se inclui o TCA;

10ª - Em sede de contencioso administrativo, para o efeito de recurso jurisdicional, *ex vi* do disposto na «1ª parte» do Artº 1º da L.P.T.A., é esta Lei adjectiva a aplicável aos Tribunais Administrativos;

11ª - O Artº 1º da L.P.T.A., não prevê nem distingue tramitação, nem prazos diferentes, consoante se trate de recursos jurisdicionais a conhecer pelo Supremo ou pelo Tribunal Central Administrativo;

12ª Como não faria o menor sentido que o legislador ordinário no Artº 153º, nº 1, do C.P.C., estabelecesse um prazo *geral* de 10 dias para prática de actos simples e, para os recursos jurisdicionais, que envolvem por natureza e via de regra questões de direito e facto, mais ou menos complexas, se bastasse ou quisesse fixar o mesmo prazo de 10 dias, o que sempre se afiguraria manifestamente *exíguo*;

13ª - A exiguidade do prazo de 10 dias para apresentação das alegações, tal como vem perfilhado no Acórdão "a quo", sempre configuraria uma interpretação e aplicação inconstitucional da Lei, por se tratar de um prazo ostensivamente *exíguo* ou inadequado a um cabal exercício das garantias contenciosas;

14ª - Tal restrição não é admissível do ponto de vista constitucional, por na prática constituir manifesta negação do direito fundamental

de acesso à via judiciária, com a consequente inconstitucionalidade do preceito que consagrasse tal prazo (*Vidé, neste sentido, em especial o Acórdão do Tribunal Constitucional nº 437/97/T, de 21/7/97, in DR, II Série, de 23.01.98*);

15ª - O Artº 1º da L.P.T.A., estatui ao nível da lei reguladora do processo nos tribunais administrativos e supletiva e preferentemente remete para o disposto na lei de processo civil; ora, a escolha feita pelo legislador da fonte de direito subsidiário afasta, desde logo, a possibilidade de se recorrer a outro tipo de legislação processual, *nomeadamente*, o processo tributário;

16ª - Pelo que, ainda que de caso omisso se tratasse, o que se não concede, pois o referido diploma (L.P.T.A.) possui norma própria a estatuir o prazo para apresentação das alegações (o Artº 106º), logo o processo tributário não se apresenta, assim, como passível, de constituir fonte de direito supletivo aplicável;

17ª - Em conformidade, tendo a notificação do despacho de fls. 319 vº, sido expedida em 04.04.2001, nos termos do disposto no Artº 106º, da L.P.T.A., era (de "20", agora é) de 30 dias o prazo para a Recorrente apresentar as alegações;

18ª Aquela notificação presume-se efectuada em 17.04.2001; pois que o 3º dia posterior ao do registo recaiu no Sábado, dia 7, dia não útil, seguido do período de férias judiciais da PASCOA;

19ª Pelo que, o prazo se suspendeu e, a notificação presume-se e *ex vi lege* se considera efectuada somente em 17.04.2001, começando a partir desta data a contar-se o prazo legal de 30 dias para apresentação das Alegações, o qual somente expirava em 16.05.2001;

20ª - Tendo as Alegações sido apresentadas sob registo do dia 14.05.2001, ou seja, 2 dias antes do termo do prazo legal, forçoso é pois, de concluir, pela sua apresentação tempestiva, devendo, pois, conhecer-se de mérito do aludido recurso;

21ª Por todo o exposto, foram violadas pelo douto Acórdão recorrido, de *entre outras*, as normas dos Arts. 171º, do C.P.T.; Arts. 1º e 106º, da L.P.T.A., Artº 9º do Cód. Civ. e Arts. 18º e 268º, nºs. 4 e 5, ambos da Const. Rep. Portuguesa.

Não houve contra-alegações.

Pelo Exmo. Magistrado do Ministério Público foi emitido parecer no sentido da manutenção do efeito do recurso por a importância liquidada não estar garantida e da confirmação do julgado por ser correcta a decisão recorrida quanto ao prazo para alegar.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

A sentença recorrida considerou provados os seguintes factos: a) em 28/5/90 o impugnante celebrou um contrato de promessa, na qual prometeu vender à Habimo e esta prometeu comprar um terreno para construção pelo preço de 60.000 contos;

b) tal preço seria pago em prestações, sendo a 1ª, no acto da escritura pública, realizada em 4/9/91, de 5.000 contos, a segunda de 20.000 contos paga até à conclusão da 1ª fase de construção, a terceira de 20.000 contos até à conclusão da 2ª fase e a quarta de 15.000 contos até à conclusão da terceira fase;

c) os últimos 55.000 contos teriam de ser liquidados na totalidade acrescidos de juros remuneratórios à taxa anual de 20% que se venessem até 31/12/92;

d) o promitente comprador apenas pagou à impugnante a 1ª prestação e esta por esse facto moveu-lhe uma acção ordinária n.º 10413/94, do 8º Juízo Cível do Porto, 2ª Secção;

e) esta acção terminou com sentença favorável à impugnante, que aqui se dá por reproduzida quanto aos factos dados como provados e parte decisória de condenação, transitada em julgado em 12/4/99;

f) na sentença a ré foi condenada a pagar à impugnante (autora) a quantia de 75.356.557\$000, acrescida dos juros de mora vencidos à taxa legal desde o dia 31/12/93 até ao dia 26/9/94, que calculados pela impugnante (autora) ascendem a 11.107.279\$00 e ainda nos que se vencerem até efectivo e integral pagamento;

g) na escritura a que alude al. b) foi declarado o preço de venda do terreno de 15.000 contos, que a impugnante declarou ter recebido;

h) na declaração de IRC de 1991 a impugnante declarou apenas o valor constante da transmissão do terreno titulada pela aludida escritura;

i) a sua declaração veio a ser corrigida pela A. F. que fez crescer à matéria colectável a diferença entre o preço acordado no contrato de compra e venda acima referido e o efectivamente acordado em contrato-promessa, secundado pela citada sentença, no valor de 45.000 contos (60.000 contos - 15.000 contos), na epígrafe vendas e os juros de mora vencidos nesse ano a que atribui o valor de 11.000 contos, na epígrafe a proveitos financeiros (com a taxa de juro acordada de 20% sobre 55.000 contos que ficaram em dívida), tudo no montante de 56.000;

j) tal correcção teve por base a remessa feita, da acção ordinária n.º 10413 da 2ª Secção do 8º Juízo Cível do Porto, pelos Serviços do MºPº.

Assentes tais factos apreciemos as questões suscitadas.

Começa a recorrente nas suas alegações por suscitar como questão prévia o efeito devolutivo atribuído ao recurso pelo tribunal recorrido, invocando em apoio do seu entendimento o artigo 105º nº1 da LPTA. Esquece porém a recorrente que o seu recurso foi interposto num processo de impugnação judicial em 7 de Novembro de 2001, pelo que lhe era aplicável o disposto no artigo 286º do Código de Procedimento e de Processo Tributário que, tal como acontecia no artigo 174º nº4 do Código de Processo Tributário, prescreve que os recursos têm efeito meramente devolutivo, salvo se for prestada garantia ou tal efeito devolutivo afectar o efeito útil do recurso. Ora no caso vertente não se mostra prestada garantia nem se vê que haja afectação do efeito útil do recurso, o que nem vem alegado. E nem o facto de haver penhora efectuada pode substituir a garantia já que o valor atribuído ao bem penhorado é claramente inferior ao montante que se discute no processo. Falece pois razão à recorrente quanto à pretendida alteração do efeito atribuído ao recurso pelo Tribunal Central Administrativo.

O acórdão recorrido desatendeu a reclamação para a conferência do despacho do relator que julgou deserto o recurso por falta de alegações no prazo legal, considerando ser de 10 dias o prazo para a apresentação das alegações. Pretende a recorrente que tal prazo é o de 30 dias previsto no artigo 106º da LPTA. Tal artigo respeita aos recursos de decisões jurisdicionais respeitantes ao contencioso administrativo. Ora o caso aqui em recurso respeita a uma decisão proferida num recurso de decisão de uma impugnação pelo que terá de seguir as normas específicas dos recursos tributários. Nos termos do artigo 174º nº2 do Código de Processo Tributário, que vigorava à data da interposição do recurso para o Tribunal Central Administrativo, em conjugação com o artigo 6º nº1 al. b) do DL 329-A/95,

era de 10 dias o prazo para apresentação das alegações de recurso. Existindo pois na legislação tributária norma expressa a prever o prazo de interposição dos recursos no respectivo contencioso, não há que fazer apelo a normas da LPTA ou do Código de Processo Civil que só supletiva e eventualmente poderiam ser aplicáveis. Improcede por isso tudo o alegado pela recorrente quanto à aplicação ao caso vertente de outro prazo que não o que o Código de Processo Tributário prevê. E nem se vê, nem a recorrente explicita, em que é que a fixação de um prazo de 10 dias para apresentar alegações constitui uma restrição constitucionalmente inadmissível manifestamente denegatória do direito fundamental de acesso à via judiciária. Não assiste portanto, também nesta parte, razão à recorrente.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência neste Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso, assim mantendo a decisão recorrida.

Custas pela recorrente, fixando em 70% a procuradoria.

Lisboa, 2 de Outubro de 2002. — *Vitor Meira* (Relator) — *Baeta de Queiroz* — *Benjamim Rodrigues*.

## Acórdão de 2 de Outubro de 2002

### Assunto:

*IRC. Grupo de sociedades. Despacho que declara a caducidade da autorização de tributação pelo lucro consolidado. Impugnação judicial das liquidações seguintes.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*Os vícios de que enferme o acto administrativo que declarou caducada a autorização para tributação das sociedades de um grupo pelo lucro consolidado, subsistindo esse acto, na falta da correspondente impugnação autónoma, não podem servir de fundamento à impugnação judicial dos actos de liquidação de IRC a cada uma dessas sociedades, praticados na sequência da declaração de caducidade daquela autorização.*

Recurso n.º 775/02. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: Alcântara - Sociedade de Empreendimentos Açucareiros, S. A.; Relator: Baeta de Queiroz.

1.1. A **FAZENDA PÚBLICA** recorre da sentença do Mmº. Juiz da 2ª Secção do 1º Juízo do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa que julgou procedente a impugnação das liquidações de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC) relativo a 1989, deduzida por **ALCÂNTARA - SOCIEDADE DE EMPREENDIMENTOS AÇUCAREIROS, S. A.**, com sede em Lisboa, em seu nome e no de outras quatro sociedades que domina.

Formula as seguintes conclusões:

”I

No douto aresto, por se entender que o facto de nem todas as sociedades integrantes do grupo serem detentoras dos requisitos exigidos pelo artº 59º n.º 2 do CIRC, não pode inviabilizar a atribuição do regime de tributação pelo lucro consolidado, foi decidido anular as liquidações impugnadas, na parte em que a impugnante não desistiu e reconhecido o direito aos correspectivos juros indemnizatórios.

II

Salvo o devido respeito, a decisão sob recurso fez errada interpretação daquele segmento normativo.

É que,

III

o condicionalismo da sujeição ao regime geral de tributação em IRC deverá verificar-se relativamente a todas as sociedades integrantes do grupo tal como sucede com as demais condições previstas no n.º 2 do artº 59º, para que o grupo possa ter acesso ao regime.

IV

A recorrida não preenchia as condições indispensáveis de acesso ao regime de tributação pelo lucro consolidado.

Contudo,

V

conseguiu obter a respectiva autorização porque omitiu no requerimento para o efeito a sociedade ”Alcântara Agrícola, SA”, a qual não reunia o requisito plasmado na alínea e) do n.º 2 do citado normativo.

VI

Atento a que à data do pedido a recorrida não reunia os requisitos exigidos pelo artº 59º, a autorização que lhe fora concedida caducou, dada a falta ou inexistência das condições de que a mesma dependia e isto porque a caducidade opera por força da lei, independentemente da validade ou invalidade do acto de autorização (n.º 6 do artº 59º)

VII

Como resulta do sobredito preceito, a caducidade opera no momento e, portanto, no exercício em que o facto que a determinou, ocorre ou se verifica.

VIII

Assim, não merece censura a actuação da Administração Fiscal em considerar deixar de ser aplicável o regime de tributação pelo lucro consolidado desde o início do período relativamente ao qual havia sido concedido (1991 a 1993) e, consequentemente, aplicar o regime constante do n.º 6 do artº 59º do CIRC, notificando a recorrida da caducidade da autorização para aplicação do citado regime, declarada em despacho de 29/8/94 do Director Geral das Contribuições e Impostos, não só para a autorização de 1989, como para as autorizações subsequentes e de que iria proceder à liquidação individual de cada uma das sociedades do grupo e à anulação da liquidação pelo lucro consolidado, a partir do exercício de 1989.

IX

No que tange à parte do decisório em que se reconhece à recorrida o direito a juros indemnizatórios, o douto aresto viola o disposto nos artºs 111º n.º 6 do CIRC e 43º da LGT, atenta a inexistência de erro imputável à Administração Fiscal.

Pelos fundamentos expostos e com o sempre mui douto suprimento de V. Exªs, deve ser dado provimento ao presente recurso, anulando-se a douta sentença recorrida (...).”

1.2. A recorrida contra-alega em defesa do julgado, concluindo deste modo:

”1ª.

O Legislador Fiscal não definiu com exactidão uma noção de que se entende por ”Grupo de Sociedades” e, por isso, tal noção não pode deixar de ser aferida por referência ao CSC, não só por remissão expressa no n.º 2, do artigo 59º do CIRC, bem como pelo recurso às regras específicas de interpretação.

2ª.

A Circular da DGCI n.º 15/94, na parte em que regulamenta diferentemente do estabelecido no CIRC, deve ser considerada ilegal e sem qualquer efeito jurídico.

3ª.

Existindo um Grupo Económico em que obviamente se verifiquem os requisitos cumulativos previstos no n.º 2, do artigo 59º do CIRC, o facto de existirem sociedades do Grupo em relação às quais não se verifiquem alguns daqueles requisitos não é impeditivo da elegibilidade da totalidade das restantes sociedades para a contribuição de um Grupo a ser tributado pelo RTLC.

4ª.

Assim, a existência da sociedade ALCÂNTARA AGRÍCOLA, S.A. no seio do Grupo não é relevante para a definição do perímetro do grupo para efeitos da aplicação do RTLC, nem é impeditivo da criação do mesmo, só dele não pode fazer parte, não podendo nem devendo constar, e bem, do requerimento apresentado.

5ª.

E só assim se concebe que o requerimento apresentado, após verificação interna pelos serviços da Administração Fiscal do preenchimento da totalidade dos requisitos exigidos pelo n.º 2, do artigo 59º do CIRC, contrariamente ao que pretende fazer crer o Ilustre Delegado da Fazenda Pública, tenha sido objecto de deferimento;

6ª.

O novo RETGS vem concretizar de forma expressa tal entendimento (vide n.ºs 2, 3 e 4 do artigos 63º do CIRC);

7ª.

Não se verificam as condições necessárias à revogação de um acto válido, conforme o disposto no artigo 140º, n.º 2 do CPA;

8ª.

Em qualquer caso, a revogação, se possível, teria sempre de salvaguardar os efeitos entretanto produzidos, porque a mesma só produz efeitos para o futuro face à prescrição do artigo 145º, n.º 1 do CPA;

9ª

O regime de caducidade que alegadamente foi aplicado pela Administração Fiscal - nos termos do n.º 4, do artigo 59º do CIRC apenas prevê um regime de extinção não retroactiva de efeitos jurídicos.

10ª.

Os juros indemnizatórios são devidos, porquanto a liquidação de imposto apresenta-se ilegal;

11ª.

Atento o que fica dito nas conclusões 1ª. a 9ª, deve a Sentença Recorrida ser confirmada no sentido de considerar procedente a presente impugnação”.

1.3. O Exmº. Procurador-Geral Adjunto é de parecer que o recurso merece provimento, pois o conceito a aqui usar de “grupo de sociedades” é o do artigo 489º nº 1 do Código das Sociedades Comerciais, o que faz com que não seja possível excluir da tributação pelo lucro consolidado qualquer das sociedades que integram o grupo.

1.4. O processo tem os vistos dos Exmºs. Adjuntos.

2. Vem fixada a factualidade seguinte:

”1

Alcântara - Sociedade de Empreendimentos Açucareiros, S.A., em 24/4/1989, na qualidade, então, de sociedade dominante dum grupo de empresas, requereu ao Ministro das Finanças, com fundamento no facto de se mostrarem preenchidos os requisitos do n.º 2 do art.º 59.º do CIRC, autorização para poder ficar sujeita, bem como as empresas por si dominadas, a tributação pelo lucro consolidado;

2

O grupo apresentado pela sociedade referida no ponto anterior era composto, para além dela, pelas seguintes empresas:

Alcântara - Imobiliária SA, Alcântara - Sociedade Industrial de Papel, Lda., Sidul - Sociedade Industrial do Ultramar, SA, e Sores - Sociedade de Refinadores de Santa Iria (actualmente Alcântara - Refinarias Açúcares, SA, ora impugnante);

3

Por despacho de 11/2/1990, do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais (SEAF), foi autorizada a tributação pelo lucro consolidado, ao grupo referido no ponto 2, para o período de 1989 a 1991;

4

Em 9/7/1990, em relação à tributação do lucro consolidado desse ano, foi feito pedido de renovação da autorização por ter saído do grupo a Alcântara - Sociedade Industrial do Papel Lda., tendo tal regime sido autorizado por três exercícios (1990 a 1992), por despacho de 13/8/1990 do Subdirector-Geral dos Impostos;

5

Em 18/12/1990, e também em relação à tributação por lucro consolidado desse ano, foi feito novo pedido de continuação no regime por a Sores - Sociedade de Refinadores de Santa Iria SA, ter alterado

a sua denominação para Alcântara - Refinarias Açúcares SA e por esta ter adquirido o domínio total sobre a Alcântara - Sociedade de Transportes SA;

6

O regime foi autorizado por despacho de 21/2/1991, do Subdirector-Geral dos Impostos, com ressalva da inclusão da Alcântara - Sociedade de Transportes SA, só ocorrer a partir do exercício de 1991, sendo a autorização concedida de 1991 a 1993;

7

Em 22/4/1991 e em relação à tributação pelo lucro consolidado desse ano, a Alcântara - Sociedade de Empreendimentos Açucareiros SA, apresentou novo requerimento pedindo a tributação pelo lucro consolidado e pedindo a inserção no grupo das sociedades Martins & Correia Lda., Transportes Pacatos Lda. e Transportes de Santa Apolónia, Lda., por ter adquirido o domínio destas posteriormente à autorização;

8

Tal regime de tributação foi autorizado por despacho de 10/7/1991 do Subdirector-Geral dos Impostos, por delegação, sendo a nova autorização válida para os exercícios de 1991 a 1993;

9

A empresa Alcântara - Sociedade de Empreendimentos Açucareiros, SA por escritura de fusão de 19/12/1995, foi incorporada na Alcântara - Refinarias - Açúcares, SA;

10

A Administração Fiscal, na sequência de acção de fiscalização, verificou que:

- A Alcântara - Sociedade de Empreendimentos Açucareiros, SA, detinha em 31/12/1988 100% do capital social da Alcântara Agrícola AS, sujeita ao regime especial de tributação em IRC (art.º 18.º do Dec.-Lei n.º 442-B/88, de 30/11, e que esta participada, constituída em 21/8/1987, tinha por objecto actividades agrícola, pecuária e florestal e nos exercícios de 1987 e 1988 encontrava-se sujeita a imposto sobre a indústria agrícola;

- A partir de 1989 e em relação ao período de autorização de 1991 a 1993, a Alcântara - Agrícola, AS, não tinha os seus rendimentos sujeitos ao regime geral de tributação em sede de face ao disposto no artº 18º, do Dec.-Lei n.º 442- B/88, de 30/11, encontrando-se abrangida por um regime especial de tributação assente na aplicação de uma taxa diferente da taxa normal de IRC;

11

Face a esse circunstancialismo a Administração Fiscal, concluindo que não deve ter-se por aplicável o regime de tributação pelo lucro consolidado desde o início do período relativamente ao qual foi concedido (1991 a 1993) notificou a impugnante da caducidade da autorização para aplicação do citado regime de consolidação, declarada em despacho de 29/8/1994 do Director-Geral dos Impostos, não só para a autorização de 1989, como para as autorizações subsequentes, e de que iria proceder à liquidação individual de cada uma das sociedades do grupo e à anulação da liquidação pelo grupo consolidado, a partir do exercício de 1989, inclusive;

12

A fundamentação das correcções do mapa DC-22 que originou a impugnação impugnada é a seguinte: "Todas as correcções evidenciadas nos quadros 11 a 18 resultam do facto de se ter verificado a caducidade na aplicação do regime de tributação pelo grupo consolidado com a inerente passagem ao regime geral de tributação autónoma de todas as firmas que integravam o grupo (...).

"Note-se que o presente modelo DC 22, respeita à tributação autónoma da ex-sociedade dependente Alcântara Refinarias Açúcares, SA";

13

Daí resultaram as liquidações de IRC referentes ao ano de 1989, que passamos a indicar:

- Liquidação n.º 80100186170 - referente à sociedade ALCÂNTARA - SOCIEDADE DE EMPREENDIMIENTOS AÇUCAREIROS, SA, em que a matéria colectável fixada foi de esc. 186.132.296\$00 e a colecta de esc. 67.938.288\$00 mas, considerando as imputações que lhe foram atribuídas a título de dupla tributação económica esc. 26.038.520\$00 -, de retenções na fonte - esc. 66.405.569\$00 -, de pagamentos por conta - Esc. 348.836.364\$00, de derrama - esc. 6.793.829\$00 - e do pagamento final - esc. 260.874.378\$00 a Administração Fiscal restituiu à sociedade a quantia de esc. 627.422.714\$00;

- Liquidação n.º 8310017148 - referente à sociedade ALCÂNTARA - IMOBILIÁRIA, S.A., em que a matéria colectável apurada foi de esc. 2.317.432\$00 e a colecta a pagar de esc. 930.449\$00,

- Liquidação n.º 8330022385 - referente à sociedade SIDUL - SOCIEDADE INDUSTRIAL DO ULTRAMAR, SA, em que a matéria colectável foi de esc. 734.760.646\$00 e a colecta de esc. 268.187.636\$00, a qual depois de feitos os correspondentes ajustes determinou um pagamento de IRC no montante de esc. 263.569.142\$00;

- Liquidação n.º 8330022386 - referente à sociedade ALCÂNTARA REFINARIAS - AÇUCARES, S.A., em que a matéria colectável fixada foi de esc. 2.370.476.400\$00, a colecta de 865.223.886\$00, a qual depois de feitos os correspondentes ajustes determinou um pagamento de IRC no montante de esc. 859.722.628\$00;

14

A impugnante, no tocante às liquidações referidas no ponto anterior, contestou inicialmente o valor de esc. 566.656.862\$00, por via das correcções feitas às matérias colectáveis, de acordo com o que refere no art.º 7.º da sua petição inicial e que aqui se dá inteiramente por reproduzido;

15

A Administração Fiscal apreciou a reclamação graciosa que a ora impugnante deduziu, tendo-a deferido parcialmente, nos termos constantes do doc. fls. 157-188, aqui dado por reproduzido;

16

A impugnante desistiu de parte do pedido, no tocante ao efeito da derrama sobre a matéria colectável, equivalente a esc. 99.536.598\$00, o que veio a ser homologado por sentença de 5/3/1999, já transitada em julgado".

3.1. As liquidações aqui impugnadas respeitam a IRC relativo ao exercício de 1989 e a quatro sociedades, todas representadas pela primeira, que domina as demais.

Mediante despacho de 12 de Fevereiro de 1990, fora autorizada a tributação destas sociedades pelo lucro consolidado.

Por razões que, para já, não importa considerar, foi declarada a caducidade da dita autorização, por despacho de 29 de Agosto de 1994.

Foi esta declaração de caducidade que determinou se efectuassem as liquidações ora impugnadas.

A petição de impugnação dos actos tributários de liquidação, além de visar as respectivas anulações, peticionava, também, a declaração de "validade do Despacho do Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais de 11.2.90 e a nulidade do despacho de 29.8.94 do Senhor Director Geral e a consequente manutenção do regime de tributação pelo lucro consolidado para os anos de 1989 a 1991 (...)".

Sobre este último pedido se disse, na sentença ora sob recurso, que o Tribunal não era competente para o apreciar, por isso que dele se não conheceria.

Neste segmento, a sentença recorrida não vem discutida, no presente recurso.

3.2. Não obstante o circunstancialismo que acaba de se descrever, a sentença recorrida veio a apreciar, apenas, uma questão: a de saber "se no caso presente poderia ou não a Administração Fiscal ter considerado caducada a autorização que inicial e subsequentemente foi atribuída".

E, porque à correspondente pergunta deu resposta negativa, concluiu que, "tendo sido esse o fundamento apresentado para revogar a autorização (...), que por sua vez determinou a liquidação ora impugnada (...), a mesma se encontra inquinada do vício de violação de lei, logo, dando azo à sua anulação".

Em súmula, as liquidações em apreço foram anuladas por a Administração Fiscal ter decidido, incorrendo em erro de direito, que as sociedades impugnantes não podiam ser tributadas pelo regime de tributação pelo lucro consolidado, o que motivou as liquidações em crise.

Ou seja, a sentença recorrida, dizendo, embora, ser o Tribunal que a proferiu incompetente para apreciar a legalidade do acto administrativo que declarou caducada a referida autorização, acabou por concluir que esse acto era ilegal, e por isso, e só por isso, considerou também ilegais os actos de liquidação impugnados.

3.3. O presente caso é, no essencial, semelhante ao que recentemente - 10 de Julho de 2002, recurso nº 531/02 - este Tribunal teve oportunidade de apreciar, em processo em que era recorrida uma sociedade que veio a incorporar a que aqui e agora é, também, recorrida.

Não havendo razões que nos levem a decidir de modo diverso do então adoptado, passaremos a seguir de perto o apontado aresto, aliás, subscrito pelo aqui relator como primeiro adjunto.

Também no caso presente a impugnação do acto de liquidação foi deduzida com fundamento em vícios do despacho que declarou a caducidade de despacho anterior, autorizando a tributação pelo lucro consolidado das empresas que constituíam o grupo de socie-

dades, sendo que o acto administrativo que declarou essa caducidade e originou as correcções que vieram a ser introduzidas foi notificado à recorrente, como consta do ponto 11 da matéria de facto dada por provada.

Tal despacho não foi contenciosamente atacado, de modo autónomo, o que, desde logo, resulta de, no presente processo, a impugnante ter pedido que se declarasse a sua nulidade, pedido que não foi atendido, conforme atrás já se referiu (ponto 3.1., supra).

Como assim, o acto administrativo que declarou a caducidade da anterior autorização de tributação pelo lucro consolidado, estabilizou-se, fixando-se na ordem jurídica como caso decidido ou resolvido, o que vale por dizer que se tornou inelutável a tributação de cada uma das sociedades de *per si*.

Por esta razão, não pode a impugnante, ao impugnar os actos de liquidação resultantes de ter deixado de vigorar a autorização de tributação pelo lucro consolidado, fazê-lo com base num suposto direito à tributação por esse mesmo regime.

O falado acto de 29 de Agosto de 1994 constitui um acto administrativo autónomo, contenciosamente impugnável, e não um acto interlocutório inserido no mesmo procedimento em que foram praticados os de liquidação impugnados, motivo por que não tem aqui aplicação o princípio da impugnação unitária reflectido no artigo 120º do Código de Processo Tributário, ao tempo em vigor.

Assim sendo, e fundando-se a petição de impugnação em vícios que não são próprios dos actos de liquidação impugnados, mas em vícios de outro acto, anterior e distinto, e sindicável de modo autónomo, a impugnação estava, desde logo, votada ao insucesso, pois nunca os alegados vícios de um acto podiam levar à anulação de outros, diferentes, como é o caso das liquidações.

Na verdade, o vício de violação de lei que a sentença recorrida entendeu verificado no acto administrativo de 29 de Agosto de 1994, só poderia levar à anulação desse mesmo acto - mas para isso haveria ele de ser autonomamente questionado, através do pertinente recurso contencioso, perante o tribunal competente.

Para chegar à anulação das liquidações impugnadas, haveria que encontrar vícios próprios dessas liquidações, ou, quando muito, de actos anteriores, inseridos no mesmo procedimento, que as inquinasse. Mas tais vícios não os encontrou a sentença, nem, aliás, a impugnante os apontara.

Daí que a impugnação não possa ter sucesso, merecendo o recurso provimento, ainda que por razões diversas das invocadas pela recorrente.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juizes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em, concedendo provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida, julgando a impugnação improcedente, do que resulta a subsistência das liquidações impugnadas.

Custas a cargo da recorrente, na 1ª instância e neste Tribunal, aqui por ter contra-alegado no recurso e decaído, com 50% de procuradoria.

Lisboa, 2 de Outubro de 2002. — *Baeta de Queiroz* (Relator) — *Benjamim Rodrigues* — *Fonseca Limão*.

## Acórdão de 2 de Outubro de 2002.

### Assunto:

*Recurso jurisdicional. Erro no julgamento dos factos materiais da causa. Poderes do STA nos processos inicialmente julgados pelos TT de 1.ª Instância.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Em processos inicialmente julgados pelos TT de 1.ª Instância, o erro no julgamento dos factos materiais da causa apenas pode ser conhecido nos casos contemplados na ressalva do n.º 2 do artigo 722º do CPC.*
- 2 — *Como assim, não se invocando, in casu, ofensa de 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, implicando a discussão proposta pela sociedade Rct. a sindicância da decisão da matéria de facto proferida pelo TCA, o recurso está inexistente e votado ao insucesso, sendo que reparo algum há a fazer à decisão de direito.*

Recurso nº 971/02. Recorrente: Sociedade de Construções Ferreira Dias & Oliveira. Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Juiz Conselheiro Mendes Pimentel.

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

Sociedade de Construções Ferreira Dias & Oliveira, Lda, com sede na Rua Santos Lima, 28, Maximinos - Braga, inconformada com o acórdão do TCA de fls. 130-158 que, dando provimento a recurso da Fazenda Pública, revogou sentença do TT de 1.ª Instância de Braga e julgou improcedente esta impugnação judicial, por si deduzida contra liquidação adicional de IVA do ano de 1990 e respectivos juros compensatórios de Junho e Dezembro, vem até nós, culminando a sua alegação de recurso com as seguintes conclusões:

1.ª O TCA entendeu que as facturas do subempreiteiro "Fernando Chapelô" não foram emitidas sob a forma legal e, como tal, não dão direito à dedução do IVA.

2.ª Esta questão, agora levantada pelo TCA, não foi posta em causa pelo TT de 1ª Instância.

3.ª No entender da recorrente, as referidas facturas estão passadas sob a forma legal, pois obedecem às exigências do n.º 5 do art.º 35º do CIVA, nomeadamente no que se refere às suas alíneas b) e c). E isto porque:

4.ª Contrariamente ao que consta do acórdão recorrido, tais facturas indicam o preço líquido de imposto, cumprindo, deste modo, as exigências da alínea c) do referido n.º 5.

5.ª Acresce que, satisfazendo as exigências da alínea b) do n.º 5 do citado art.º 35º, as mesmas facturas referem, directa ou indirectamente, a natureza dos serviços prestados, quer no descritivo das facturas, quer no cabeçalho das mesmas, onde consta que o emitente se dedica à "construção civil".

6.<sup>a</sup> Todavia, embora nas ditas facturas não conste a quantidade de mão-de-obra, as mesmas têm como documentos de suporte "autos de medição" elaborados em conjunto pelos técnicos da empresa recorrente e pelo emitente da factura, autos esses em que estão perfeitamente discriminados todos os serviços prestados.

7.<sup>a</sup> Acresce, ainda, que, pelo menos até à data em que a AF emitiu o ofício-circulado n.º 181 044, de 06.XII.91 os prestadores de serviços elaboravam as facturas indicando apenas o total da mão-de-obra debitada no período a que as mesmas se reportavam.

8.<sup>a</sup> E como o referido ofício-circulado não é aplicável ao caso concreto, uma vez que foi posto em circulação em data posterior à emissão das facturas, estas foram emitidas sob a forma usualmente utilizada naquela altura.

9.<sup>a</sup> Pelo que, entende a Rct. tratar-se de uma violência não se permitir a dedução do IVA nas facturas em causa, uma vez que tais facturas, só por si, satisfazem minimamente os requisitos exigidos pelo n.º 5 do art.º 35º do CIVA.

10.<sup>a</sup> Foram deste modo violadas as normas dos arts. 19º, 2, e 35º, 5, do CIVA e 121º do CPT.

Não houve contra-alegação.

O distinto PGA é de parecer se confirme o julgado, negando-se, consequentemente, provimento ao recurso.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

A decisão recorrida assentou nos seguintes factos:

A) A AF procedeu às liquidações, referindo-se as de imposto a deduções de IVA feitas pela impugnante, e reportando-se as de juros aos períodos a que as primeiras respeitam;

B) Nas notificações das liquidações, datadas de 19.IX.95, foi indicado à impugnante o prazo de 15 dias para pagamento voluntário, não lhe tendo sido remetido, com aquelas, a respectiva fundamentação, que ela solicitou e lhe foi entregue;

C) No exercício em causa, a impugnante contabilizou as seis facturas discriminadas a fls. 25 (duas em Junho, no total de 5 000 000\$00+IVA de 850 000\$00, e, quatro em Dezembro, no total de 12 494 805\$00+IVA de 2 124 147\$00), emitidas por Fernando José Martins Lopes Chapelô, que englobou o IVA nelas liquidado nos apuramentos dos períodos de imposto respectivos;

D) O Chapelô prestou serviços de construção civil à impugnante, no exercício em causa, em obras situadas em Vila Nova de Famalicão, Amorosa e Taipas.

E) Os Serviços da Divisão de Prevenção e Inspeção Tributária da DDF de Braga efectuaram exame à escrita da recorrente, tendo elaborado o respectivo relatório e anexos, que estão (em parte) juntos por cópia a fls. 24 a 55 e dos quais consta, além do mais, o seguinte:

«3.1 - Em fiscalização promovida por esta Direcção Distrital de Finanças em relação a indivíduos ou empresas suspeitos de emissão de facturas ou outros documentos falsos ou que titulam transacções inexistentes, foram detectados alguns emitentes de documentos falsos.

3.2 - Em informação prestada pelos serviços distritais de fiscalização, refere-se que o sujeito passivo Fernando José Martins, Lopes Chapelô, de Vilarinho - Encourados-Barcelos, terá emitido diversos documen-

tos, que titulam transacções fictícias a diversas empresas, incluindo a empresa ora visitada, em relação à qual seguidamente se referem:

Nº factura	Data	Valor líquido	IVA
15	20/6/90	2.600.000\$00	442.000\$00
17	28/6/90	2.400.000\$00	408.000\$00
27	10/12/90	3.418.8,03\$00	581.197\$00
35	20/12/90	2.000.000\$00	340.000\$00
40	31/12/90	3.512.000\$00	597.040\$00
41	31/12/90	3.564.000\$00	605.880\$00
Soma -		17.494.803\$00	2.974.117\$00

3.3 - Sobre esta situação concreta, cumpre informar, depois de proceder às necessárias averiguações:

3.3.1 - O citado Fernando José Martins Lopes Chapelô, à data a que se reportam as facturas antes referidas, encontrava-se colectado e sujeito a tributação em IRS pelo exercício da actividade de CAE nº 500020 - Construção e reparação de edifícios, e enquadrado para efeitos de IVA, no regime normal, periodicidade trimestral;

3.3.2 - Da informação prestada pelo funcionário fiscalizador, ressaltam, entre outros, os seguintes elementos, em relação ao exercício de 1990:

- Os "outputs" respeitam unicamente a serviços prestados (mão-de-obra), não incluindo quaisquer matérias-primas;

- Os gastos como pessoal (salários e encargos com a segurança social) totalizam o valor de 1.819.385\$00;

- Declarou ter suportado custos com subempregados no montante global de 70.885.000\$00. Porém, os documentos de suporte são totalmente falsos, pois respeitam a indivíduos inexistentes, não colectados, ou que comprovadamente não poderiam ter prestado tais serviços, como já foi provado em informações próprias efectuadas em relação a cada um e existentes nestes Serviços;

- Os bens de equipamento utilizados no sector produtivo, eram os seguintes: 1 betoneira c/guincho, 1 betoneira simples e uma rebarbadora, com o valor global de aquisição de 736.952\$00.

- No exercício em causa emitiu facturas para este e outros sujeitas passivas na valor global de 67.707.253\$00;

- Perante a evidência dos factos, o funcionário fiscalizador concluiu da impossibilidade de o dito Fernando Chapelô ter efectuado os serviços prestados que constam das facturas pelo mesmo emitidas.

3.3.3 - Das declarações prestadas pelo sócio-gerente da empresa conclui-se, resumidamente, que:

- O dito Fernando Chapelô efectuou, no exercício de 1990, os serviços de trolha e pedreiro constantes das facturas que pelo mesmo lhe foram emitidas;

- A quantidade de trabalhadores que o mesmo utilizava dependia das necessidades do serviço ou subempregada a efectuar;

- O pagamento, em dinheiro, das facturas emitidas justifica-se pela economia de tempo que resulta para os subempregados, já que é este o meio utilizado por estes para pagar aos seus colaboradores!;

- Finalmente conclui que a empresa não tinha necessidade nem interesse em obter documentos justificativas de custos, pois já nessa altura passava por dificuldades financeiras e económicas elevadas.

3.3.4 - Da análise das facturas referidas em "3.21" dos correspondentes recibos, de que junto fotocópias para fazer parte integrante



desta informação, bem como dos correspondentes registos contabilísticos, verifica-se que os pagamentos foram todos efectuados a dinheiro;

3.4. - Em resumo, poderá concluir-se que:

3.4.1 - No ano de 1990, o citado Fernando Chapelô encontrava-se tributado, para efeitos fiscais, pelo exercício da actividade de CAE 500020 - Construção e reparação de edifícios;

3.4.2 - Os custos com o pessoal do sector produtivo ascenderam neste exercício a 1.819.385\$00;

3.4.3 - Os bens de equipamento utilizados e que foram adquiridos no ano de 1990 são de reduzido significado, sendo o seu valor global de 736.952\$00;

3.4.4 - Os documentos que o dito Chapelô utilizou como comprovativos dos serviços de subempreitada que lhe foram efectuados no exercício, são totalmente falsos, pois respeitam a indivíduos inexistentes, não colectados ou que comprovadamente não poderiam ter efectuado os serviços que as facturas em seu nome emitidas titulam;

3.4.5 - Das declarações prestadas pelo sócio-gerente do S.P. Sociedade de Construções Ferreira Dias e Oliveira, Lda., parece depreender-se que o citado subempreiteiro terá efectuado os serviços que facturou àquela empresa;

3.4.6 - Muito embora o dito Fernando Chapelô exercesse àquela data a actividade de trolha e pedreiro, que pelos elementos anteriormente referidos era de reduzida dimensão, não poderia ter efectuado os serviços que nos documentos por ele emitidos diz ter prestado, como seguidamente se irá demonstrar:

3.4.6.1 - Foi anteriormente provado que os serviços facturados respeitam unicamente a serviços prestados;

3.4.6.2 - No mês de Junho de 1990, facturou o total de 5.000.000\$00; No mês de Dezembro do mesmo ano facturou o valor global de 12.494.803\$00;

3.4.6.3 - Se tentarmos obter o número aproximado de trabalhadores correspondentes aos valores facturados, obtêm-se os seguintes, considerando os seguintes valores médios:

Custo/hora debitado por trabalhador - 800\$00

Nº de horas trabalho/dia - 8

Custo trabalhador/dia debitado - 6.400\$00

Nº de trabalhadores utilizados:

Mês de Junho:

5.000.000\$00: 6.400\$00: 22 dias = 35

Mês de Dezembro:

12.494.803\$00: 6.400\$00: 22 dias = 88

3.4.7 - Em face dos custos suportados pelo dito Fernando Chapelô designadamente com o pessoal do sector produtivo, facilmente se conclui que não poderia ter prestado os serviços que constam das facturas por si emitidas;

3.5 - Será ainda de referir que as ditas facturas não reúnem todos os requisitos referidos no art. 35º do CIVA, pois não identificam concretamente que tipo de serviços teria efectuado, bem como a sua quantificação, pelo que o respectivo IVA não é dedutível, como foi esclarecido pelo ofício-circulado nº 181.044, de 91-12-06, do Gabinete do Subdirector-Geral do CIVA;

3.6 - CONCLUSÃO

Com base em tudo o que foi referido e depois de analisados os elementos contabilísticos do S. P., pode concluir-se que os documentos

que lhe foram emitidos pelo dito Fernando Chapelô não respeitam a qualquer serviço efectivo, tendo sido obtidos com o fim de empolar os custos de cada um dos exercícios e deduzir indevidamente o IVA neles contido, pelo que não poderão ser aceites;

3.6.3 - Em qualquer das circunstâncias, os documentos não especificam quantitativa e qualitativamente o valor dos serviços facturados, o que contraria o estatuído no art. 35.º do CIVA;

(...)

F) As facturas em causa nos autos (as supra-indicadas na al. C) do Probatório) foram englobadas nos períodos de imposto a que respeitam, tal como estabelece o art. 19.º do CIVA, nos montantes e períodos a seguir indicados: Período de imposto 90-06T - Valor líquido: 5.000.000\$00; IVA liquidado: 850.000\$00.

Período de imposto - 90-12T - Valor líquido: 12.494.805\$00; IVA liquidado: 2.124.117\$00.

(...)

Das operações de apuramento efectuadas pelo sujeito passivo em relação aos períodos de imposto antes referidos, resultaram os seguintes valores:

- 90-06T - IVA a pagar - 202.119\$00 (pago por cheque)

- 90-12T - IVA a recuperar - 334.002\$00.

(Cfr. informação prestada em 30/11/99, pela DDF de Braga, a fls. 89).

G) As facturas questionadas são as que constam por cópia a fls. 32, 35, 37, 43, 47 e 51 dos autos e sob as referências «Designação, «Preço» e «Total» delas consta, corrigida a ortografia, o seguinte:

Na de fls. 32: «Serviços prestados de mão-de-obra na obra de Famalicão - 2.600.000\$00 IVA 17% - 442.000\$00» e a respectiva adição «3.042.000400».

Na de fls. 35: «Serviços prestados de mão-de-obra na obra de Famalicão - 2.400.000\$00 IVA 17% - 408.000\$00» e a respectiva adição «2.808.000\$00».

Na de fls. 37: «Serviços prestados de construção civil nas vossas obras, sitas em Vila Nova de Famalicão - 3.418.803\$00 IVA 17% - 581.197\$00» e a respectiva adição «4.000.000\$00».

Na de fls. 43: «Serviços prestados na vossa obra de Amorosa — 2.000.000\$00 IVA 17% - 340.000\$00» e a respectiva adição «2.340.000\$00».

Na de fls. 47: «Serviços prestados nas vossas obras em Famalicão no valor 3.512.000\$00 IVA 17% - 597.040\$00» e a respectiva adição «4.109.040\$00».

Na de fls. 51: «Serviços prestados nas vossas obras das Taipas — 3.564.000\$00 IVA 17% - 605.880\$00» e a respectiva adição «4.169.880\$00».

H) Relativamente às facturas questionadas, a impugnante dispõe de autos de medição de obra, por si emitidos e datados de 26/4/90, 25/5/90, 25/6/90, 25/7/90, 28/8/90, 25/9/90, 25/10/90, 26/11/90 e 27/12/90 - todos relativos à obra de Sousa Pinto & Filhos, Lda. (cfr. fls. 33, 34, 36, 38, 39, 40, 41, 48 e 49); datados de 26/11/90 e 27/12/90 relativamente à obra de Albertino Dominguez (cfr. fls. 42 e 50); datados de 27/8/90, 25/9/90 e 25/10/90 - relativamente à obra da Amorosa (cfr. fls. 44 a 46); datados de 25/6/90, 25/7/90, 27/8/90 e 25/9/90 relativamente à obra Jardins Nova Taipas (cfr. fls. 52 a 55) e nesses autos de medição, todos referentes a trabalhos efectuados por Fernando Chapelô, constam discriminados trabalhos, por unidades, metros lineares, preços, e quantias totais a pagar.

Exposto o quadro factual desenhado pelo tribunal *a quo*, cabe referir que, como bem nota o EMMP, "a Recorrente funda o recurso exclusivamente em matéria de facto: nas conclusões 4.<sup>a</sup>, 5.<sup>a</sup> e 6.<sup>a</sup> discute o probatório estabelecido no acórdão recorrido e nas conclusões 7.<sup>a</sup> e 8.<sup>a</sup> afirma factos novos.

Como assim (realça S. Ex.<sup>a</sup>), sendo aquelas as conclusões relevantes e tendo em conta a regra do artigo 21.<sup>o</sup>, n.<sup>o</sup> 4, do ETAF, o recurso não pode proceder."

Na verdade, estatui o artigo 21.<sup>o</sup>, 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.<sup>a</sup> instância", estabelecendo, em consonância, o artigo 32.<sup>o</sup>, 1, b), do mesmo Estatuto, que "compete à Secção de Contencioso Tributário (do STA) conhecer dos recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários de 1.<sup>a</sup> instância, com exclusivo fundamento em matéria de direito".

Articuladamente, diz-nos o artigo 280.<sup>o</sup> do CPPT que "das decisões dos tribunais tributários de 1.<sup>a</sup> 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 6 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 722.<sup>o</sup>, n.<sup>o</sup> 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*, a 2.<sup>a</sup> instância, ante o quadro factual que desenhou, concluiu que "quanto à quantidade de denominação usual dos serviços prestados e quanto ao preço e outros elementos, a indicação delas (das facturas) constante não é, manifestamente, a que a lei exige para que o imposto nelas mencionado confira direito a dedução..."

Ora, como é entendimento jurisprudencial e doutrinal comum, a interpretação dos factos e as ilações que as instâncias deles retiram, desligadas de qualquer interpretação jurídica, constituem matéria de facto, subtraída, pois, ao conhecimento do tribunal de revista.

Em suma, a discussão proposta pela Rct. implicaria sindicar a decisão da matéria de facto proferida pelo TCA, o que, *in casu*, está, como se viu, vedado a esta formação.

Destarte, o recurso está inexoravelmente votado ao insucesso, sendo que reparo algum há a fazer à decisão de direito.

Em seguimento de tudo o exposto, acorda-se negar provimento ao recurso, confirmando-se o aresto recorrido.

Custas pela recorrente, com procuradoria de 50%.

Lisboa, 2 de Outubro de 2002. — *Mendes Pimentel* (relator) — *Vitor Meira* — *Baeta de Queiroz*.

## Acórdão de 2 de Outubro de 2002.

### Assunto:

*Formação da presunção de indeferimento tácito de reclamação graciosa; prazo.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*À formação da presunção de indeferimento tácito da reclamação graciosa, apresentada em Setembro/99, é aplicável o prazo de 6 meses previsto nos n.ºs 1 e 5 do art.º 57º da L.G. T. e não o de 90 dias previsto no art.º 125º do C.P.T.*

Recurso n.º 992/02 em que é recorrente LONGAVIA — Imobiliária SA, e recorrida a Fazenda Pública, de que foi Relator o Exm.º Juíz Cons.º João Plácido da Fonseca Limão.

Longavia - Imobiliária, SA, e outros, inconformada com o despacho, a fls. 118/119, do M.º Juíz do T.T. de 1.<sup>a</sup> Instância de Lisboa, que liminarmente lhe indeferiu, por intempestividade, a impugnação deduzida, dele interpôs recurso para esta S.T.A., terminando as suas alegações com a formulação do seguinte quadro conclusivo:

1- Tendo a Lei Geral Tributária entrado em vigor em 1 de Janeiro de 1999, é aplicável a todos os procedimentos e processos posteriores a essa data;

2- De acordo com o estatuído no art.º 12º dessa Lei, as normas sobre o procedimento e processo tributário são de aplicação imediata;

3- O art.º 57º da mesma Lei determina que o procedimento tributário deve estar concluído no prazo de 6 meses, e que o decurso deste prazo faz presumir, para efeitos de impugnação, o seu indeferimento tácito;

4- Tendo a reclamação apresentada pelos ora recorrentes dado entrada em 14 de Setembro de 1999, o seu indeferimento tácito só se presume 6 meses após aquela data, ou seja 14 de Março de 2000;

5- Tendo os ora recorrentes apresentado a impugnação em 9 de Junho de 2000, foi a mesma tempestivamente apresentada;

6- A decisão recorrida tem por base o art.º 125º do CPT e, por isso, incorreu manifestamente em erro, por má aplicação da lei no tempo.

Não foram apresentadas contra-alegações.

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

Corridos os vistos, cumpre decidir.

A impugnação judicial foi liminarmente indeferida porquanto, tendo os impugnantes apresentado, em 14/9/99, reclamação graciosa, a qual se deve considerar tacitamente indeferida, por força do disposto no art.º 125º do C.P.T., em 14/12/99, era extemporânea porque apenas deduzida em 9/6/2000.

Contra o assim decidido se insurgem os recorrentes, pugnando pela tempestividade da impugnação judicial, considerando aplicável o art.º 57º da L.G.T. em detrimento do art.º 125º do C.P.T., aplicado na decisão recorrida.

A questão a decidir é, pois, a de saber se a impugnação foi ou não tempestivamente apresentada.

A L.G.T. prescreve no artº 57º e na parte que ora interessa o seguinte:

1- O procedimento tributário deve estar concluído no prazo de 6 meses...

5- ... o incumprimento do prazo referido no nº 1, contado a partir da entrada da petição do contribuinte no serviço competente da administração tributária, faz presumir o seu indeferimento para efeitos de ... impugnação judicial.

O mesmo compêndio normativo prescreve no artº 12º nº 3 que as normas sobre procedimento a processo são de aplicação imediata.

Assim e muito embora o artº 125º do C.P.T. não tenha sido expressamente revogado pelo artº 2º do D.L. 398/98, de 17/12, forçoso é concluir, face ao disposto no artº 7º nº 2 do C. Civil, pela sua revogação, por ser incompatível com o citado artº 57º da L.G.T..

Em suma, o prazo para a formação da presunção do indeferimento tácito deixou de ser de 90 dias, passando a ser de 6 meses.

Assim, tendo em conta que a reclamação graciosa foi deduzida em 14/9/99 e que se presume indeferido em 14/3/2000 e ainda que é desta data que se conta o prazo de 90 dias, previsto no artº 102º nº 1 al. d) do C.P.P.T., para a dedução da presente impugnação judicial, conclui-se pela sua tempestividade, pois que foi apresentada em 9/6/2000.

Termos em que se acorda em conceder provimento ao recurso e em revogar a decisão recorrida, a qual deverá ser substituída por outra que não seja de indeferimento liminar pelo motivo ora desatendido.

Sem custas.

Lisboa, 2 de Outubro de 2002. — *Fonseca Limão* (Relator) — *Ernâni Figueiredo* — *Lúcio Barbosa*.

## Acórdão de 2 de Outubro de 2002.

### Assunto:

*IRS. Segunda liquidação adicional.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*No regime do CPPT - LGT CIRS, contrariamente ao do CPT (artigo 94º), não é requisito de liquidação adicional (nova que seja) a ocorrência de “novos elementos não considerados na liquidação” anterior.*

Recurso n.º 1091/02-30. Recorrente: a Fazenda Pública; Recorrido: Vasco Manuel Costa Pereira. Relator: Ex.mo Juiz Conselheiro Dr. Mendes Pimentel.

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

Inconformada com sentença do 2º Juízo do TT de 1.ª Instância do Porto que julgou procedente esta impugnação judicial, deduzida

por Vasco Manuel Costa Pereira contra liquidação adicional de IRS do ano de 1996, a Fazenda Pública vem até nós, rematando a sua alegação de recurso com as seguintes conclusões:

A AF, verificando que os pressupostos da liquidação não haviam estado em conformidade com a lei e que daí resultaria ofensa ao princípio da legalidade da actuação da Administração e, designadamente, violação do princípio da igualdade que pressupõe que a situações semelhantes em que se encontram os contribuintes seja dado o mesmo tratamento, veio usar da faculdade de efectuar correcções já efectuadas, nos termos do art.º 79º da LGT.

A AF tem o dever, por imperativo legal, de efectuar a liquidação de imposto que corresponda exactamente aos pressupostos normativos, sendo que, se verifica a existência de um erro, tem, igualmente por imperativo legal, o dever de efectuar a correcção do mesmo, sob pena de violar a indisponibilidade da obrigação tributária, estando a manter um acto que se mostra lesivo do princípio da legalidade e implica para o impugnante um tratamento mais favorável do que o dado aos demais contribuintes em idênticas circunstâncias.

A situação jurídica, em relação à primeira liquidação, ainda não havia ficado inteiramente definida, pelo que não é invocável a criação de uma certeza ou convicção no impugnante em determinada posição da AF que tenha vindo a ser abalada, pelo facto de que não haviam sido reunidas as condições para fazer nascer no impugnante essa certeza, não se reunindo circunstâncias em que seja atendível a invocação da violação do princípio da boa-fé.

A actuação da AF foi conforme à lei, justificando-se a manutenção da liquidação efectuada, por se demonstrar a sua validade e justeza.

A sentença recorrida violou o disposto nos arts. 79º, 30º e 55º da LGT, 3º e 5º, nº 1, do CPA e 266º, 2, da CRP.

Não houve contra-alegação.

O distinto PGA entende que o recurso merece provimento.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

Mostram-se assentes os seguintes factos:

A) A AF efectuou correcções à declaração apresentada pelo impugnante relativamente ao IRS de 1996, com a seguinte fundamentação:

1. *O sujeito passivo apresentou em 13.03.1997 uma declaração modelo 1 de IRS, respeitante ao ano de 1996, cuja liquidação, após as deduções previstas no art.º 80º do CIRS, deu lugar a um reembolso no valor de 813 070\$00;*

2. *Verifica-se, no entanto, que o mesmo s.p. cometeu as seguintes inexactidões: no campo 239, pensão de alimentos, declarou o montante de 2 080 000\$00. Segundo o acordo judicialmente homologado, pontos 4.1 e 4.3, aquele não deverá exceder o montante de 1 619 050\$00, para o ano em questão, 1996, determinado em proporção com a variação do rendimento anual do contribuinte em apreço, tendo por ponto de partida o ano de 1993, ano em que foi homologado o acordo (...).*

B) O impugnante foi notificado desta correcção e, não se conformando com ela, reclamou.

C) Em Março de 2000, a AF efectuou nova correcção à declaração de IRS de 1996, de acordo com a seguinte fundamentação:

1. *Esta divisão do IR elaborou em 10.05.99 uma declaração modelo 1 de IRS, respeitante ao ano de 1996, cuja liquidação (...)*

2. *Verifica-se, no entanto: a DSIRS através do ofício n.º 41262 de 28.06.99 solicita a correcção das DR de 1994 a 1997.*

*Segundo interpretação daquela Direcção de Serviços, o ponto 4.3 do acordo quanto ao exercício do poder paternal não estabeleceu qualquer actualização automática do montante da pensão acordada (1200 contos anuais), mas sim a possibilidade de revisão dessa pensão se ocorrerem determinados pressupostos, revisão essa que terá de ser feita mediante alteração expressa devidamente homologada.*

(...).

Na sequência desta correcção, foi efectuada a liquidação adicional ora questionada.

E) Nos termos do acordo sobre poder paternal, judicialmente homologado por sentença datada de 28.10.1993:

*ALIMENTOS - 4.1. O pai pagará aos filhos uma pensão mensal global de esc. 100 000\$00.*

4.2. (...)

*4.3. A pensão e todas as demais condições estipuladas serão revistas e alteradas se ocorrer qualquer mudança significativa dos respectivos pressupostos, designadamente: o actual estatuto profissional e remuneratório do pai; a situação pessoal da mãe, vivendo só, com os filhos, e na exclusiva dependência económica dos seus próprios rendimentos de trabalho.*

F) No ano de 1996, o impugnante pagou a título de pensão de alimentos a seus filhos a quantia de 2 080 000\$00.

Exposto o quadro factual desenhado pelo tribunal *a quo*, cabe referir que a questão decidida é a de saber se, tendo a Administração Fiscal procedido a liquidação adicional de IRS por virtude de correcção do valor declarado de pensão de alimentos, pode, posteriormente, levar a cabo nova liquidação adicional, corrigindo, uma vez mais, tal valor.

A liquidação adicional impugnada teve lugar em 20 de Março de 2000, portanto, na vigência do Código de Processo e Procedimento Tributário (cfr. artigo 4º do DL n.º 433/99, de 26.10).

Como muito bem nota o distinto PGA, tal compêndio adjectivo “não tem norma correspondente à do art.º 94º do CPT, pois que nesta matéria remete para a LGT.

As normas aplicáveis ao caso são, assim, uma geral - o art.º 78º da LGT - e outra especial - o art.º 81º, n.ºs 1 e 2, al. b), do CIRS -, de cuja conjugação resulta que a Administração Fiscal pode fazer várias liquidações adicionais, como no caso dos autos (isto é, quando as liquidações anteriores tenham sido feitas com base em erro de facto ou de direito de que resulte prejuízo para o Estado), desde que dentro do prazo de caducidade do direito de liquidar”.

É que, para além do valor da segurança jurídica a curto prazo, há que ter presente que a Administração Fiscal está constitucionalmente sujeita aos princípios da legalidade, da justiça, da igualdade e da imparcialidade (artigo 266º, 2, da CRP).

Aliás, como se entendeu no acórdão desta Secção de 20 de Março último - rec. 26 580, “não é possível falar-se de uma estabilização definitiva do acto tributário sem que todos os prazos da sua reclamação, impugnação judicial, de revisão e de recurso contencioso estejam esgotados”.

Temos, pois, que se o CPT só permitia a revisão a favor da AF com base em novos elementos não considerados na liquidação e dentro do prazo de caducidade (alínea a) do n.º 1 do seu artigo 94º), pelo regime hodierno, o aplicável ao caso *sub judicio*, “a revisão dos actos tributários pela entidade que os praticou pode ser efectuada, ... por

iniciativa da administração tributária, no prazo de quatro anos após a liquidação ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago, com fundamento em erro imputável aos serviços” - n.º 1 do artigo 78º do CPPT.

É segundo o artigo 81º do CIRS, subordinado à epígrafe *Liquidação adicional*,

1 - Proceder-se-á à liquidação adicional sempre que, depois de liquidado o imposto, se verifique ser de exigir em virtude de correcções efectuadas nos termos do disposto no n.º 2 do artigo 78º ou de fixação do rendimento tributável, nos casos previstos neste Código, imposto superior ao liquidado.

2 - Proceder-se ainda a liquidação adicional, sendo caso disso, em consequência de:

a) Exame à contabilidade do sujeito passivo;

b) Erros de facto ou de direito ou omissões verificadas em qualquer liquidação, de que haja resultado prejuízo para o Estado.

Deixou, pois, de ser requisito de liquidação adicional (nova que seja) a ocorrência de “novos elementos não considerados na liquidação” anterior.

*In casu*, a segunda liquidação adicional fundou-se em erro de facto - montante da pensão de alimentos paga pelo impugnante em 1996 - decorrente de errada interpretação do acordo sobre regulação do poder paternal homologado judicialmente.

E tendo a primitiva liquidação ocorrido em 14/5/1997 e a impugnada liquidação adicional (segunda) sido feita em Março de 2000, não se perfila, ao contrário do entendido pelo tribunal *a quo*, inobservância dos atinentes pressupostos legais.

Por todo o exposto, acorda-se conceder provimento ao recurso, revogando-se a sentença recorrida, baixando os autos à instância a fim de conhecer das questões que reputou prejudicadas.

Sem custas.

Lisboa, 2 de Outubro de 2002. — *Luís Filipe Mendes Pimentel* (relator) — *Vitor Meira* — *Baeta de Queiroz*.

## Acórdão de 2 de Outubro de 2002.

### Assunto:

*Execução fiscal; reclamação contra o despacho de reversão; convalidação em oposição; requisitos.*

### Doutrina que dimana da decisão:

1 — *Do despacho que ordena a reversão cabe, não a reclamação prevista nos art.ºs 276º e seguintes do C.P.P.T., mas sim a oposição à execução fiscal.*

2 — *A correcção do processo, prevista nos art.ºs 97º n.º 3 da L. G. T. e 98º n.º 4 do C.P.P.T., apenas tem lugar quando o pedido e a causa de pedir invocadas se ajustem à forma adequada do processo e a “acção judicial” não esteja caducada.*

3 — *É inviável a convalidação da referida reclamação em oposição à execução fiscal quando a causa de pedir invocada naquele não integre fundamento previsto no artº 204º do C.P.P.T.*

Recurso nº 1350/02 em que é recorrente Manuel José F. de Lemos da Silva Reis e recorrente Fazenda Pública de que foi Relator o Exmº Conselheiro João Plácido Fonseca Limão.

Manuel José Ferreira de Lemos da Silva Reis, inconformado com a sentença, do Mº. Juiz do T.T. de 1ª. Instância do Porto, que lhe julgou improcedente a reclamação que havia deduzido, ao abrigo do disposto, conforme invoca, na secção XI do Capítulo II do Título IV do C.P.P.T., contra o despacho que contra si ordenou a reversão da execução, daquela interpôs recurso para este S.T.A., terminando as suas alegações com a formulação de um quadro conclusivo onde traduz a sua inconformação com o decidido.

Acontece, porém, que o mecanismo previsto nos artº 276º e seguintes do C.P.P.T., como proficientemente argumenta Jorge Lopes de Sousa (C.P.P.T., anotado, 3ª. Ed., pág. 1159 e seguintes) não é adequado à impugnação do despacho que ordena a reversão da execução.

E isto porque, para além do mais, o despacho da reversão não afecta os direitos e interesses legítimos do executado ou de terceiro, assim saindo da previsão do artº 276º do C.P.P.T..

Na verdade, tais direitos ou interesses, como salienta o citado Autor, só são atingidos pelos ulteriores termos com os actos de apreensão de bens.

Assim sendo, é a oposição à execução fiscal o meio processual adequado para os revertidos impugnarem a legalidade do despacho que ordena a reversão (v. autor e ob. cit. pág. 1161).

Porém, o erro na forma do processo determina, por força dos artºs 97º nº 3 da L.G.T. e 98º nº 4 do C.P.P.T., a convalidação do processo na forma adequada.

Para o efeito, não ocorrem razões de caducidade que a impeçam, mas, a par deste requisito, um outro vem sendo, para tanto, exigido, pela jurisprudência deste S.T.A, e que se traduz na adequação do pedido formulado e da causa de pedir (v. Ac. S.T.A. 14.12.96. 8.5.96 e 18.3.98, proferidos respectivamente, nos recursos 19594, 19889 e 16533).

Na situação vertente pede-se a suspensão do procedimento da reversão por se encontrar pendente um processo-crime, alegando-se serem idênticos os factos que a este deram origem aos que motivaram a liquidação das quantias exequendas.

Acontece, porém, que a pendência de processo-crime, ainda que, como se alega, instaurado pelos mesmos factos que originaram a dívida exequenda, não integra nenhum dos fundamentos previstos no artº 204º do C.P.P.T.

Em suma, a causa de pedir invocada nestes autos não se ajusta à que se exige no processo de oposição.

Termos em que se acorda em negar provimento ao recurso. Custas pelo recorrente, fixando-se a procuradoria em 50%.

Lisboa, 2 de Outubro de 2002. — *João Plácido Fonseca Limão* (relator) — *Ernâni Figueiredo* — *Lúcio Barbosa*.

## Acórdão de 2 de Outubro de 2002.

### Assunto:

*Litispêndência - Causa de pedir - Intimação para um comportamento - Juros indemnizatórios - Artº 43º, nº 1 e 3, al. b), da LGT.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *A litispêndência pressupõe a repetição de uma causa estando a anterior ainda em curso tendo por fim evitar que o tribunal seja colocado na alternativa de contradizer ou reproduzir uma decisão anterior, havendo identidade da causa de pedir "quando a pretensão deduzida nas duas acções procede do mesmo facto jurídico" - arts. 497º e 498º do CPCivil.*
- 2 — *Não se verifica tal excepção se o contribuinte impugnou judicialmente a liquidação, de IVA, pedindo juros indemnizatórios invocando erro imputável aos serviços, nos termos do artº 43º nº 1 da LGT e posteriormente deduziu pedido de intimação, para pagamento dos mesmos juros, com base no seu nº 3 al. b) - atraso no processamento da respectiva nota de crédito - por não estar em causa o mesmo facto jurídico.*
- 3 — *Não constitui "anulação do acto tributário por iniciativa da Administração tributária" para os efeitos da aludida al. b), a anulação consequente do processamento da impugnação judicial, praticada nos termos do artº 130º do CPT, por se não tratar de uma anulação oficiosa mas, antes, da iniciativa do sujeito passivo.*

Recurso nº 1419/02. Recorrente: Alimentária 92 — Comércio e Indústria, Lda. Recorridos: o Director de Serviços de Cobranças e Reembolsos do IVA e M.º P.º Relator: o Exmo. Juiz Cons. Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do STA:

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto por ALIMENTÁRIA 92 - COMÉRCIO E INDÚSTRIA, LDA, da sentença do TT de 1.ª Instância de Lisboa, na medida em que julgou improcedente o pedido de intimação por aquela deduzido, "para um comportamento do Sr. Director de Serviços de Cobrança e Reembolso do IVA", ou seja, "quanto ao pedido de pagamento de juros indemnizatórios".

A recorrente formulou as seguintes conclusões:

"1. - O presente recurso restringe-se, apenas, à apreciação da questão relacionada com o pagamento de juros indemnizatórios, nos termos do artigo 43º, nº 3, alínea b), da Lei Geral Tributária, o que corresponde à parte da sentença desfavorável à recorrente.

2. - No âmbito do presente incidente, é admissível o pedido de intimação da administração fiscal para proceder ao pagamento de juros indemnizatórios previstos no artigo 43º, nº 3, alínea b) da Lei Geral Tributária, conquanto que tenham decorrido mais de 30 (trinta) dias sobre a anulação do acto tributário que estiver em causa.

3. - A apreciação de tal pedido de juros indemnizatórios não fica prejudicada pelo facto de, em sede de impugnação judicial, ter também sido suscitada a apreciação do direito a juros indemnizatórios, previstos no artigo 43º, nº 1, da Lei Geral Tributária, com fundamento na existência de "erro imputável aos serviços" no pagamento indevido de imposto.

4. - A subsistência de dois pedidos de pagamento de juros indemnizatórios formulados em processos judiciais autónomos, um deles em processo de impugnação judicial e o outro no presente incidente de intimação para um comportamento, não gera uma excepção de litispendência se tiverem fundamentos distintos, pois não há identidade de pedido ou de causa de pedir.

5. - No caso concreto, tendo o pedido de juros indemnizatórios constante da impugnação judicial referida nos autos sido formulado nos termos do artigo 43º, nº 1, da Lei Geral Tributária, e o pedido de juros indemnizatórios constante do presente incidente de intimação para um comportamento sido formulado nos termos do artigo 43º, nº 3, alínea b), da Lei Geral Tributária, naturalmente que com argumentação de facto (causa de pedir) diferente, não poderá invocar-se qualquer excepção dilatória de litispendência.

6. - O douto tribunal recorrido decidiu mal, ao entender que se verificava uma excepção de litispendência por a recorrente ter formulado, em sede de intimação para um comportamento, um pedido de pagamento de juros indemnizatórios formulado nos termos do artigo 43º, nº 1, da Lei Geral Tributária.

7. - Mesmo que se admitisse a excepção de litispendência, decidiu mal o douto tribunal recorrido ao ter julgado improcedente o pedido objecto do incidente de intimação para um comportamento, uma vez que deveria ao invés ter absolvido o réu - neste caso, a Administração Fiscal - da instância.

Termos em que, com o douto suprimento de V. Exas., deve o presente recurso ser julgado procedente, por provado, e, em consequência, ser a Administração Fiscal condenada no pagamento de juros indemnizatórios, tal como peticionados no requerimento de intimação para um comportamento"

Bem assim alegou o MP na instância recorrida, concluindo por sua vez:

"1. Há litispendência quando ocorre a repetição de uma causa, nomeadamente, quanto ao pedido, causa de pedir e sujeitos [artº 497º CPC "ex vi" art. 2º, e), CPPT].

2. Na impugnação judicial e nos presentes autos quer o pedido quer a causa de pedir não são idênticos.

3. Tendo os juros indemnizatórios natureza e fundamento legal diversos.

4. Tendo sido violado, nomeadamente, o artº 497º CPC.

5. Pelo que deve o presente recurso ser julgado em conformidade". A autoridade requerida não contra-alegou.

Em sede factual, vem apurado que:

"A) A impugnante foi notificada das seguintes liquidações adicionais de IVA e juros compensatórios, todas emitidas em 12 de Janeiro de 1999 e relativas a 1996 e 1997, que perfazem um total de 906 290\$00:

a) liquidação adicional nº 99004102 (1996), na importância de 32.789\$00;

b) liquidação adicional nº 99004103 (1996), na importância de 111.479\$00;

c) liquidação adicional nº 99004108 (1997), na importância de 66.793\$00;

d) liquidação adicional nº 99004109 (1997), na importância de 17.726\$00;

e) liquidação adicional nº 99004110 (1997), na importância de 14.273\$00

f) liquidação adicional nº 99004111 (1997), na importância de 663.230\$00 (docs. de fls. 10 a 15).

B) Em 6 de Abril de 1999 deduziu o pagamento voluntário, sem prejuízo dos meios de defesa de que dispunha, da quantia de 6.452\$00 incluída na liquidação adicional de imposto e juros compensatórios nº 99004103 (doc. de fls. 16).

C) Em 28 de Junho de 1999 deduziu impugnação judicial contra o acto adicional de imposto e juros compensatórios referidos em A), solicitando, caso obtivesse ganho de causa, a devolução das quantias indevidamente exigidas e pagas, acrescidas de juros indemnizatórios, nos termos do disposto no artº 43º da LGT (doc. de fls. 20).

D) Por ofício nº 99.892, de 19 de Julho de 1999, o Senhor Director de Serviços de Reembolsos do IVA, notificou a requerente de que, por despacho de 8/7/99, proferido no pedido de reembolso relativo aos períodos de 98/12, da quantia de 3 570 609\$00, se procedeu à liquidação da quantia de 906 290\$00, respeitante ao IVA e acréscimos legais, sendo as dívidas tributárias subjacentes às liquidações já referidas pagas por compensação, nos termos do disposto nos artºs 83º-B e 87º-A, do CIVA (doc. de fls. 17).

E) Por despacho de 16 de Abril de 2001, proferido pelo Senhor Director de Finanças Adjunto da 1.ª Direcção de Finanças de Lisboa, foi deferida parcialmente a impugnação apresentada, ainda em sede administrativa, nos seguintes termos: "conclui-se ser de deferir parcialmente o acto impugnado, mantendo a liquidação adicional de 6.452\$00 (incluída na liquidação nº 99004103) e o valor de 13.127\$00 (incluído na liquidação nº 99004111) que a impugnante refere ter deduzido indevidamente no mês de Abril de 1997, e anulando-se os demais valores liquidados" (doc. de fls. 21 a 24).

F) Por requerimento apresentado em 6 de Junho de 2001, a requerente declarou aceitar expressamente o deferimento parcial da impugnação, conformando-se com a manutenção das liquidações adicionais de 6.452\$00 e 13.127\$00, mas não abdicando dos juros indemnizatórios previamente requeridos (doc. de fls. 25 a 28).

G) Por despacho de 5 de Julho de 2001, proferido, no uso de subdelegação de competências, pelo Sr. Chefe de Divisão da 1.ª Direcção de Finanças de Lisboa, foi indeferido o pedido de pagamento de juros indemnizatórios e ordenada a remessa do processo ao Tribunal de 1.ª Instância de Lisboa, onde se encontra pendente de decisão (doc de fls. 29 a 31).

**FACTOS NÃO PROVADOS:** não obstante o deferimento parcial referido em E) não se provou que tenha sido processada a devolução das quantias pagas e emitida a correspondente nota de crédito." Vejamos, pois:

Assim, quanto à litispendência:

Elá pressupõe a repetição de uma causa estando a anterior ainda em curso, tendo por fim evitar que o tribunal seja colocado na alternativa de contradizer ou reproduzir uma decisão anterior — artº 497º do C.P. Civil.

Sendo que aquela se verifica quando se propõe uma acção idêntica a outra quanto aos sujeitos, ao pedido e à causa de pedir - artº 498º nº 1.

E há identidade da causa de pedir "quando a pretensão deduzida nas duas acções procede do mesmo facto jurídico" - seu nº 4.

O que não é o caso.

Na verdade, a recorrente fundou a impugnação judicial na existência de erro imputável aos serviços, nos termos do artº 43º nº 1 da LGT.

E a presente intimação no atraso do processamento da respectiva nota de crédito - seu nº 3, al. b).

Logo, por aí, pois, se conclui pela inexistência da predita excepção dilatória.

Quanto ao mais:

Aquele segundo segmento normativo dispõe serem devidos juros indemnizatórios "em caso de anulação do acto tributário por iniciativa da Administração tributária, a partir do 30º dia posterior à decisão, sem que tenha sido processada a nota de crédito".

É, pois, necessário que a anulação seja da iniciativa da Administração, isto é, que se trate de uma anulação oficiosa, não decorrente, pois, da iniciativa dos sujeitos passivos mas, antes, da própria Administração tributária - cfr. artº 92º do CIVA.

Ora, no caso dos autos, não se verifica tal anulação oficiosa.

Na verdade, a anulação teve lugar nos termos do artº 130º do CPT, segundo o qual, apresentada a impugnação e preparado o processo - artº 129º - a Administração aprecia o pedido, podendo revogar o acto (revogação anulatória), total ou parcialmente.

É o caso: a ora recorrente impugnou judicialmente a liquidação do IVA, pedindo ainda juros indemnizatórios e a Administração anulou a liquidação do imposto mas não dos juros, por não haver erro imputável aos serviços, subindo por isso os autos ao tribunal - dito artº 130º, nº 3.

Não se trata, pois, de uma anulação oficiosa - "por iniciativa da Administração tributária" - mas, antes, solicitada pelo contribuinte, através da predita impugnação judicial, e no desenvolvimento da qual foi decretada.

Pelo que falece, no caso, tal requisito substancial imposto pela predita al. b) do nº 3 do artº 43º da LGT.

Termos em que se acorda, com a presente fundamentação, negar provimento ao recurso e confirmar a sentença recorrida.

Custas pela recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 150 euros e a procuradoria em 40%.

Lisboa, 2 de Outubro de 2002. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Almeida Lopes* — *António Pimpão*.

## Acórdão de 2 de Outubro de 2002.

### Assunto:

*Intermediário. Conta própria ou conta de outrem.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*Para efeitos de isenção do IVA, não é intermediário por conta de outrem aquele que angaria clientes para hotéis no es-*

*trangeiro, recebe deles o preço do alojamento, entrega esse preço aos hotéis, passa factura e recibo em nome próprio e é-lhe passada factura em seu nome pelos hotéis. O critério de distinção entre actuação por contra própria ou por conta de outrem está no grau de intervenção na estrutura dos negócios (artº 14º, n.º 1, al. s), do CIVA).*

Recurso n.º 25689. Recorrente: CLUB TOUR - Viagens e Turismo, S. A.; Recorrido: Relator Exm.º Cons.º Almeida Lopes.

### 1º Relatório

Com fundamento em falta de fundamentação do acto tributário e em vício de violação de lei, a contribuinte CLUB TOUR - Viagens e Turismo, S. A., com sede na Av. da Boavista, 2881 - Loja 15, Porto, deduziu impugnação judicial contra o acto de liquidação do IVA referente ao ano de 1992, praticado pelo 6º Bairro Fiscal do Porto.

Por sentença de fls. 152 e seguintes, o Tribunal Tributário do Porto julgou a impugnação improcedente após ter considerado que a impugnante actuou em nome e por conta própria na angariação de clientes para hotéis no estrangeiro.

A contribuinte recorreu de sentença, mas, por acórdão de fls. 182 e seguintes, o Tribunal Central Administrativo negou provimento a esse recurso, após ter considerado que o acto tributário está fundamentado e que a impugnante não provou que actuava em nome e por conta de hotéis estrangeiros.

Continuando a não se conformar, a contribuinte recorreu para este STA, tendo apresentado as suas alegações de fls. 195 e seguintes, nas quais concluiu que o acto tributário não está fundamentado e que não actuou por conta própria mas por conta de hotéis estrangeiros, pelo que estamos em face de contrato de agência.

A Fazenda Pública contra-alegou, sustentando a decisão recorrida. Neste STA, o Mº Pº emitiu douto parecer nos termos do qual se deve negar provimento ao recurso.

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

- a recorrente exerce a actividade de viagens e turismo;
- um cliente contacta a recorrente para lhe marcar um hotel no estrangeiro;
- a recorrente tem contratos com diversas com diversos hotéis cujo conteúdo não consta de documento escrito junto aos autos, cujo objecto consiste em encaminhar o cliente para eles, estando contratualmente estabelecido que a retribuição desse serviço consistirá em cerca de 10% do valor global que esse hotel cobraria ao referido cliente caso este se lhe tivesse dirigido directamente;
- feitos os contactos com o referido hotel, definido o preço pela ocupação do mesmo, esse hotel emite uma factura em nome da recorrente onde menciona ou não de forma expressa qual a quantia que caberá à recorrente nessa situação;
- esta, por sua vez, emite uma factura ao seu cliente onde consta não só o valor que será recebido pelo hotel, mas aquele que será recebido pela recorrente;
- o pagamento é efectuado à recorrente que paga ao hotel a quantia que lhe corresponde.

## 2º Fundamentos

A norma jurídica que está em causa é a consta da alínea r) - actual alínea s) - do n.º 1 do artigo 14.º do CIVA, que, em 1992, tinha a seguinte redacção:

“Estão isentas do imposto (IVA) (...) as prestações de serviços realizadas por intermediários que actuam em nome e por conta de outrem, quando intervenham em operações descritas no presente artigo ou em operações realizadas fora do território nacional”.

E a questão de mérito que se discute põe-se do seguinte modo: actuou a recorrente em nome e por conta dos hotéis estrangeiros ou em nome e por conta própria?

O Fisco sustentou que a recorrente actuou em nome e por conta própria, mas a recorrente entende que actuou por conta de terceiros - os hotéis estrangeiros.

Quid juris?

Este STA tem de respeitar os juízos de valor sobre a matéria de facto feitos pelas instâncias (artº 21º, nº 4, do ETAF).

Ora, em sede de facto foi dado como provado que o hotel estrangeiro emite a factura em nome da recorrente a que esta emite, por sua vez, uma segunda factura, agora em nome do “seu” cliente. O cliente paga à recorrente e esta paga ao hotel estrangeiro.

Desta matéria de facto, podemos concluir que a recorrente não se limita a “promover” a celebração de negócios entre os hotéis estrangeiros e os beneficiários das prestações de serviços. A sua intervenção é bem mais profunda, pois é ele que celebra os contratos em seu nome, recebe os respectivos montantes e faz os pagamentos aos hotéis estrangeiros, ficando com a sua comissão. A recorrente não era uma intermediária, pois era ele que celebrava os contratos com os clientes. Esses contratos não eram celebrados pelos hotéis estrangeiros mediante mera angariação ou promoção da recorrente.

Se a recorrente se limitasse a promover contratos entre os clientes e os hotéis, a sua função seria apenas a de prospecção do mercado, angariação de clientes (publicitando os serviços dos hotéis, fornecendo catálogos, listas de preços e outras informações) encetar e fazer negociações com potenciais clientes, dirigir aos hotéis estrangeiros as encomendas e propostas negociais a que tivessem conduzido as referidas negociações. A promoção, que é própria de um agente, levaria a recorrente a prestar informações aos hotéis estrangeiros sobre a situação do mercado, sobre as reacções da clientela e sobre o estado da concorrência. Como escreveu o prof. António Pinto Monteiro in Contratos de Agência, de Concessão e de Franquia (“Franchising”), publicado no Boletim da Faculdade de Direito Estudos em Homenagem ao Prof. Eduardo Correia, Coimbra 1984, pág. 311, a função do agente “abrange, portanto, todo um conjunto de actos materiais, empreendidos e orientados com vista e determinado fim; a conclusão do negócio entre o cliente e o principal, cabendo ao agente fomentar e preparar essa conclusão. Mas não goza este de poderes para ser ele próprio a celebrar contratos com o clientes, excepto se esses poderes lhe tiverem sido conferidos por escrito”.

Nos termos do artº 1º do Decreto-Lei nº 178/86, de 3 de Julho (na redacção vigente em 1992), agência é o contrato pelo qual uma das partes se obriga a promover por conta de outra a celebração de contratos em certa zona ou determinado círculo de clientes, de modo autónomo e estável e mediante retribuição”. **PROMOVER POR CONTA DE OUTREM**, diz a lei. Logo, a recorrente, para

ser intermediária, tinha de se limitar a promover e essa promoção tinha de ser por conta dos hotéis.

É certo que, nos termos do artº 3º, nº 1, desse diploma, o agente podia efectuar cobrança de créditos se os hotéis o autorizassem por escrito. Essa autorização presumia-se se o agente tivesse poderes de representação (nº 2).

Porém, Fisco foi dado como provado que os contratos entre a recorrente e os hotéis não constam de documento escrito junto aos autos.

Logo, a recorrente não se limitou a ser uma colaboradora ou auxiliar dos hotéis estrangeiros. A recorrente não era uma mera “representante económica” dos hotéis estrangeiros. Como resulta do n.º 4 do preâmbulo do DL 178/86, “constitui obrigação fundamental do agente promover a celebração de contratos por conta da outra parte . . . o que implica todo um complexo leque de tarefas ligadas à negociação e preparação dos contratos”.

Ora, como resulta dos factos dados como provados, a intervenção da recorrente foi muito mais profunda que a mediação e promoção. A recorrente contratou em nome próprio, os hotéis estrangeiros emitiram facturas não em nome dos clientes mas em nome da recorrente e esta emitiu facturas em nome dos clientes, recebeu os preços e fez o pagamento desses preços aos hotéis.

Em conclusão: por força da matéria de facto que foi dada como provada este STA não pode considerar que a actividade da recorrente foi mera intermediação, pois teve uma intervenção muito mais profunda, comportando-se como “dominus negotii”.

Sustenta a recorrente que o acto de liquidação não está fundamentado.

Porém, logo na petição inicial a recorrente escreveu que o Fisco considerou que “as aquisições de estadas ao estrangeiro, são debitadas em nome do sujeito passivo e este debita-as aos clientes, não podendo ser consideradas despesas por conta de terceiros - alínea c) do nº 6 do artigo 16º do CIVA”. Trata-se de um fundamento do acto de liquidação e a recorrente percebeu bem esse fundamento, como se vê ao longo do processo.

Assim, im procedem todas as conclusões.

## 3º Decisão

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

Custas pela recorrente, com 50 % de procuradoria.

Lisboa, 2 de Outubro de 2002. — *Almeida Lopes* (relator) — *António Pimpão* — *Mendes Pimentel*.

**Acórdão de 2 de Outubro de 2002.****Assunto:**

*Contribuição industrial. Despacho que autoriza a aplicação de presunções. Diploma aplicável. Conhecimento do objecto do recurso pelo Tribunal de 2ª Instância por substituição do tribunal recorrido.*



**Doutrina que dimana da decisão:**

- I — *No domínio do CCI, o despacho que autoriza a aplicação de presunções só pode ser atacado nos termos previstos nesse Código.*
- II — *Isto mesmo que tal despacho tenha sido proferido já no domínio do CPT.*
- III — *Não tendo o tribunal de 1ª instância conhecido de vícios imputados à liquidação, por considerar a questão prejudicada pela resposta dada a uma outra questão, impõe-se que o TCA, para onde fora interposto recurso da decisão de 1ª instância, conheça, por substituição, de tal questão, se a decisão foi proferida depois da entrada em vigor das alterações ao CPC, levadas a cabo pelo DL 329-A/95, de 12/12.*

Recurso n.º 26.256. Recorrente: Porto Editora, Lda.; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Juiz Conselheiro Lúcio Barbosa.

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

1. **PORTO EDITORA**, Lda., com sede na Rua da Restauração, 365, Porto, impugnou judicialmente, junto do Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto, a liquidação adicional de Contribuição Industrial do ano de 1988.

Alegou preterição de formalidades legais (por não se encontrarem reunidos os requisitos previstos no art. 81º do CPT, para a aplicação de presunções), bem como falta de fundamento legal para as correcções efectuadas à matéria colectável.

A Mmª. Juiz do 1º Juízo daquele Tribunal julgou a impugnação procedente, por violação do disposto no art. 81º do CPT.

Inconformado, o representante da Fazenda Pública interpôs recurso para o TCA. Este concedeu provimento ao recurso, revogou a decisão recorrida, e ordenou a baixa dos autos à 1ª instância, a fim de que fossem conhecidas as restantes questões suscitadas pela recorrente na sua impugnação.

Foi a vez da impugnante se insurgir contra esta decisão, dela interpondo recurso para este Supremo Tribunal.

Formulou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

1) Os actos preparatórios da liquidação impugnada de Contribuição Industrial ocorreram antes da entrada em vigor do CPT, o que se verificou em 1/7/91.

2) Quer o despacho que autorizou a aplicação de presunções, quer a liquidação impugnada efectuaram-se após a entrada em vigor do CPT, tendo esta última tido lugar em 20/9/93, data da sua notificação à impugnante.

3) Não se questiona que à face do CCI os procedimentos e tipos de fundamentação adoptada no processo de liquidação fossem os exigidos por aquele Código.

4) A única questão a apreciar no presente recurso prende-se com a aplicabilidade, ou não, do disposto no art. 81º do CPT à liquidação impugnada.

5) Na abolida Contribuição Industrial a mudança de tributação do Grupo A para o Grupo B corresponde à aplicação de presun-

ções/métodos indiciários nos novos impostos sobre o rendimento e no CPT.

6) No âmbito da Contribuição Industrial bastava que houvesse dúvidas sobre se o resultado apurado corresponderia à realidade, para que a administração fiscal recorresse à aplicação de presunções (através do recurso à tributação segundo as regras do Grupo B).

7) Pelo contrário, com a entrada em vigor do CPT, a decisão de tributação por métodos indiciários/presunções, deve especificar claramente os motivos da impossibilidade da comprovação directa e exacta da matéria colectável, por força do disposto no seu art. 81º.

8) Contrariamente ao que se consignou no TCA, nem o despacho que autorizou a aplicação de presunções, nem o parecer em que o mesmo se sustentou especificam os motivos da comprovação e quantificação directa e exacta da matéria colectável.

9) Como se refere no acórdão em crise, aquele parecer refere apenas "... que a contabilidade não permite efectuar o apuramento do lucro tributável pelo sistema do Grupo A".

10) Não sendo especificados quaisquer motivos expressos para a impossibilidade da comprovação e quantificação directa e exacta da matéria colectável da impugnante.

11) Aliás, o próprio relatório da fiscalização limita-se a elencar as pretensas irregularidades detectadas pelo respectivo perito e que no seu entender justificariam o recurso à tributação por presunções.

12) O art. 81º do CPT é de aplicação imediata, quer por força do disposto no art. 2º do DL 154/91, de 23/4, quer por se tratar de uma norma de procedimento no que respeita à forma de determinação da matéria colectável.

13) Com efeito, o referido preceito (à semelhança do já abolido art. 114º do CCI) não contende com as normas substantivas de determinação da matéria colectável da Contribuição Industrial (que determinam quais os proveitos e custos fiscais, a periodicização do lucro, etc.), as quais têm de se encontrar no respectivo código.

14) Pelo que o disposto no n. 2 do art. 3º do DL 442-B/88, de 30/11, invocado no acórdão em recurso para sustentar a manutenção do CCI, não se aplica ao caso *sub judice*.

15) O referido art. 81º do CPT é, por isso, aplicável à liquidação impugnada; daí, aliás, a previsão do art. 5º do DL 154/91, de 23/4.

16) Foram violados ou fez-se uma incorrecta interpretação, no acórdão recorrido, do disposto nos artºs. 81º do CPT, 54º e 114º do CCI e dos artºs. 2º e 5º do DL 154/91, de 23/4.

Não houve contra-alegações.

Neste STA, o EPGA emitiu duto parecer, sustentando que o recurso não merece provimento.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

2. É a seguinte a matéria de facto fixada no acórdão recorrido:  
1. A recorrida encontrava-se tributada em Contribuição Industrial Grupo A, pelo 6º Bairro Fiscal do Porto, com referência à actividade de "Edição de Publicações" não periódicas, livraria, papelaria (comércio a retalho).

2. Em 1/6/89 apresentou a sua declaração modelo 2 (CI), com referência ao exercício de 1988, tendo-lhe sido liquidado (autoliquidação) com base naquela declaração e nos elementos nela mencionados, a contribuição de 160.264.851\$00, correspondente ao lucro tributável de 585.195.878\$00.

3. A apontada quantia de 160.264.851\$00 foi paga nesse mesmo dia (1/6/89) através do conhecimento n. 445.

4. Posteriormente a impugnante foi objecto de uma visita por parte dos serviços de fiscalização tributária (exame à escrita do exercício de 1988 e IVA).

5. Aqueles serviços elaboraram o respectivo relatório junto a fls. 12 a 37 do apenso, em que apontaram várias irregularidades que, no seu entender, não permitiam efectuar o apuramento do lucro tributável pelo sistema do Grupo A, terminando com a seguinte proposta:

Propomos a tributação pelo Grupo B da Contribuição Industrial, com os seguintes fundamentos:

- Inventariação de existências alheias de depósitos de Autores Editores de Consta Própria.

- Aceitação de débitos por parte da sua associada Bloco Gráfica, Lda., que esta não suportou.

- Contabilização de custos provisionais de direitos de autor e valorização das existências de produtos acabados com os mesmos, quando estes só são devidos após as vendas dos livros.

- Emissão de notas de débito em nome dos autores sabendo que estes não possuem qualquer tipo de escrita e são equiparados a trabalhadores de conta de outrem para efeitos de imposto profissional.

- Constituição de provisões para depreciação de existências alheias.

6. O Sr. Director Geral das Contribuições e Impostos autorizou aqueles serviços a procederem à determinação do lucro tributável segundo as disposições próprias dos contribuintes do Grupo B.

7. Foi então elaborado pelo SFT o Mapa de Apuramento 33 G, em função do qual a RF procedeu à fixação do lucro tributável no montante de 713.117.730\$00, de que resultou o total a pagar (liquidação adicional) de 102.826.532\$00.

8. Desta liquidação foi notificada a impugnante através do ofício de 10/5/93, acompanhada do AR que foi assinado em 13/5/93.

9. Em 4/6/93 foi apresentado o pedido de revisão.

10. Tal pretensão foi totalmente indeferida.

11. Em consequência desse indeferimento resultou a importância a pagar de 102.826.532\$00, relativa a contribuição e respectivos juros compensatórios.

12. A impugnante foi disso notificada em 14/9/93, com AR assinado em 20/9/93.

13. A apontada soma não foi paga, dentro do prazo estabelecido, pelo que os serviços procederam ao débito ao Tesoureiro da FP através do conhecimento n. 440 de 28/10/93, para cobrança virtual.

14. A impugnante em 28/11/93 efectuou o pagamento da CI na importância de 54.264.768\$00.

15. A impugnação deu entrada na repartição de finanças em 26/1/94.

3. Defende a recorrente a aplicabilidade do art. 81º do CPT.

Este normativo trata da "fundamentação da tributação por métodos indiciários ou presunções".

Isto porque, segundo o seu entendimento, quer o despacho que autorizou a aplicação de presunções, quer a liquidação impugnada efectuaram-se após a entrada em vigor do CPT.

Será assim?

Vejamos.

Nos termos do art. 114º e parágrafo único do CCI, na redacção do DL 474/85, de 11/11, as escritas dos contribuintes do grupo A eram examinadas sempre que a DGCI o entendesse conveniente e sempre que do exame à respectiva escrita se verificasse a impossibilidade de controlar a matéria colectável já determinada de harmonia

com as disposições dos artºs. 22º e 49º do mesmo Código, ou desse exame resultassem fundadas dúvidas sobre se o resultado operado correspondia ou não à realidade, a matéria colectável era de novo determinada de harmonia com disposições aplicáveis aos contribuintes do Grupo B, com as necessárias adaptações, e com notificação das fixações aos contribuintes, para efeito de reclamação dentro do prazo de 15 dias, nos termos do art. 70º, sendo de observar o disposto no § 3º do art. 54º.

E de modo semelhante dispunha o § 1º do art. 54º do dito Código, sendo que a mudança de tributação do grupo A para o grupo B e salvo sempre o caso de falta de escrita (seu parágrafo 4º) só podia ter lugar mediante despacho nesse sentido, proferido pelo SEAF, sob proposta fundamentada do Director Geral das Contribuições e Impostos.

E o § 5º estabelece que tal despacho "é judicialmente impugnável".

Ora, estes dispositivos do CCI não estão revogados relativamente à abolida Contribuição Industrial.

Na verdade, o art. 3º do DL 442-B/88, de 30/11, que aprovou o CIRC - art. 1º - e aboliu, a partir da sua entrada em vigor, a Contribuição Industrial - art. 3º, n. 1 - fê-lo ressalvando - seu n. 2 - a aplicação da "legislação respeitante aos impostos abolidos", relativamente a rendimentos obtidos anteriormente àquela data nos autos está em causa o exercício de 1988.

Tal norma não foi nomeadamente revogada pelo art. 81º do CPT, referente à "decisão de tributação por métodos indiciários ou por presunções, nos casos e com os fundamentos expressamente previstos em leis tributárias".

Pois que só pode referir-se aos impostos em vigor e não aos abolidos, ou seja, àqueles casos em que as "leis tributárias" prevêm a tributação por tais métodos. Ou seja: os artºs. 40º do CIRS, 52º a 54º do CIRC e 82, n. 4 e 83º-A n. 2 do CIVA.

Todavia, nos termos daquele referido §5º, a decisão de tributação pelo Grupo B constitui o que se qualifica de acto destacável ou prejudicial, pelo que não pode ser atacado por vícios próprios quer da fixação da matéria colectável - acto da mesma natureza daqueles, como se verá - quer da liquidação.

Cfr., a propósito, os acórdãos deste STA de 7/11/90 (rec. 12.151), de 13/3/91 (rec. 12.500), de 20/5/92 (rec. 13.886) e de 30/9/92 (rec. 13.884).

E, à míngua da respectiva impugnação, converte-se em caso decidido ou resolvido, com consequências semelhantes ao caso julgado.

Pelo que não é ora possível, no ataque à liquidação dos autos, conhecer se se mostram ou não cumpridos os pressupostos da tributação pelo grupo B, nomeadamente a fundamentação - ou a sua falta - da respectiva decisão.

E o mesmo se diga, *mutatis mutandis*, quanto à fixação da matéria colectável, nos termos daquele § único do artigo 114º.

Na verdade, aí se remete para as disposições aplicáveis aos contribuintes do Grupo B.

E, pois, ao disposto no art. 78º que, permitindo embora a sua impugnação apenas por preterição de formalidades legais, tem de ser entendido - sob pena de inconstitucionalidade por ofensa ao art. 268º, 4, da CRP - como a permitindo relativamente a qualquer ilegalidade (cf., a propósito, o acórdão deste STA de 28/11/90 (rec. n. 11.892).

Pelo que também as ilegalidades atribuídas ao acto de fixação da matéria colectável que sejam de índole técnica, não podem ser conhecidas na presente impugnação da liquidação.

Só pode assim conhecer-se dos vícios próprios da liquidação cf. al. b) do petítório, a fls. 15 - relativamente à qualificação e aceitação de custos que não têm a ver com matérias de índole técnica, do conhecimento da Comissão de Revisão.

Que o não podem ser, todavia, por este STA, mau grado o seu poder de substituição - art.ºs. 726º e 715, 2, do CPC por insuficiência, para o efeito, da fixação factual presente na decisão das instâncias que teve em vista fundamentalmente a verificação dos pressupostos e fundamentação para a mudança de tributação do grupo A para o grupo B.

O que cumpre ao TCA, mau grado o ali decidido no sentido negativo, face ao disposto no art. 16º do DL n. 329-A/95, de 12/12, já que este normativo ressalva "o estipulado . . . nos artigos seguintes".

Nos quais se insere o artigo 25º - impugnação e efeitos da sentença - dispondo que, para o efeito, é relevante, não a data da instauração do processo mas, antes, a da decisão proferida após a entrada em vigor do Código de Processo Civil.

Pelo que, tendo o aresto do TCA sido proferido em 05/12/00 e a sentença em 07/02/98, é aplicável o artigo 715º do CPC, que consagra o dito poder de substituição, isto no caso, como dispõe o mesmo preceito, de o recurso proceder.

4. Face ao exposto, e com a presente fundamentação, acorda-se em conceder provimento ao recurso, revogando-se o aresto recorrido e, consequentemente, a sentença, para que o TCA profira nova decisão nos apontados termos.

Sem custas.

Lisboa, 2 de Outubro de 2002. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Fon-seca Limão* — *Benjamim Rodrigues*.

## Acórdão de 2 de Outubro de 2002.

### Assunto:

*Reforma de acórdão. Art.º 669ºs n.º 2 e 716º do CPCivil. MP. Erro ou lapso manifesto. Recurso jurisdicional. CPPT. Alegações.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Nos termos das disposições combinadas dos art.ºs 669º n.º 2 al. a) e 716º do CPCivil, é lícito às partes requerer a reforma de acórdão, quando "tenha ocorrido manifesto lapso do juiz na determinação da norma aplicável ou na qualificação jurídica dos factos"; tendo então assim a decisão sido proferida com violação de lei expressa" - cfr. o relatório do Dec-Lei 329-A/95, de 12/12.*
- 2 — *Tal faculdade é extensiva ao MP, dada a sua legitimidade no processo judicial tributário, para defesa da legalidade*

*e promoção do interesse público - art.º 9º n.º 4 e 14 n.º 1 do CPPT.*

3 — *O art.º 282º do CPPT eliminou a possibilidade de apresentação de alegações no tribunal ad quem, a qual era admitida pelo CPT e RSTA.*

4 — *A referência do seu n.º 4 à "declaração da intenção de alegar nos termos do n.º 1" não tem qualquer sentido útil, resultando de mera inércia do legislador em relação ao CPT - art.º 171º n.º 4 -, quer por aquele n.º 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 26754. Recorrente: ALPOR - Empresa Produt. Alumínios, S. A.; Recorrida: Fazenda Pública; Relator, o Ex.mo Juiz Cons.º Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do STA:

Vem o MP "ao abrigo do disposto no art.º 669º n.º 2 al. a) do CPCivil, requerer a reforma do acórdão de fls. 28 e 29".

Alega, em síntese, ter-se ali decidido ser aplicável o regime previsto no CPT uma vez que o CPPT só se aplica aos processos instaurados a partir de 01/01/00, data da sua entrada em vigor"; todavia, e como resulta do mesmo aresto, a presente oposição foi instaurada em 23/10/00 e o recurso interposto em 25/01/01, pelo que o presente processo de oposição já foi instaurado na vigência do CPPT que é, pois, o aplicável.

Conclui haver, assim, "lapso manifesto", "na determinação da norma aplicável", devendo, pois, o referido acórdão ser reformado.

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

Nos termos das disposições combinadas dos art.ºs 669º n.º 2 e 716º do C.P.Civil, é lícito às partes o pedido de reforma do acórdão quando "tenha ocorrido manifesto lapso do juiz na determinação da norma aplicável ou na qualificação jurídica dos factos" - al. a) - ou, bem assim, "constem do processo documentos ou quaisquer elementos que, só por si, impliquem necessariamente decisão diversa da proferida e que o juiz, por lapso manifesto, não haja tomado em consideração" - al. b).

A inovação é justificada no relatório do Dec-Lei n.º 329-A/95, de 12/12, nos termos seguintes:

"Sempre na preocupação de realização efectiva e adequada do direito material, e no entendimento de que será mais útil à paz social e ao prestígio e dignidade que a administração da justiça coenvolve, corrigir que perpetuar um erro juridicamente insustentável, permite-se, embora em termos necessariamente circunscritos e com garantias de contraditório, o suprimento do erro de julgamento, mediante a reparação da decisão de mérito pelo próprio juiz decisor, ou seja, isso acontecerá nos casos em que, por lapso manifesto de determinação da norma aplicável ou na qualificação jurídica, a sentença tenha sido proferida com violação de lei expressa ou naqueles em que dos autos constem elementos, designadamente de índole documental que, só por si e inequivocamente, impliquem decisão em sentido diverso e não tenham sido considerados igualmente por lapso manifesto".

Faculdade extensiva ao M.P., dada a sua legitimidade no processo judicial tributário, para defesa da legalidade e promoção do interesse público - art.º 9 n.º 4 e 14.º n.º 1 do CPPT.

E, como tem entendido tanto este STA como o TC, prevê-se assim a reforma da decisão nas situações de manifesto erro de julgamento de questões de direito, erro esse que terá, portanto, de ser evidente, patente e virtualmente incontroverso.

Cfr., respectivamente, os Acds. de 16/11/00 rec. 46.455, 17/03/99 Rec. 44.495, 11/07/01 Rec. 46.909 e 22/03 n.º 171/2000.

E Lopes do Rego, Comentário ao C.P.Civil, 1999 pág. 444.

Ora, na decisão reformanda, depois de se afirmar a autonomia do processo de oposição à execução fiscal em relação a esta e a instauração daquela em 23/10/00, bem como a interposição do recurso em 25Jan01, teve-se, todavia, por aplicável o CPT, considerando-se o processo pendente à data da entrada em vigor do CPPT.

Todavia, ele já foi instaurado na vigência daquele último diploma legal pelo que é este o aplicável e não o CPT.

Trata-se, pois, de manifesto lapso na resolução da questão de direito respectiva, de uma verdadeira *contraditio in adjectu*, já que, se se afirma correctamente a aplicação do CPPT aos processos instaurados na sua vigência - a partir, pois, de 01/Jan/00 e a instauração da oposição em 23/10/00 -, a conclusão só podia ser uma: a da aplicação nos autos do CPPT; e não do CPT como erroneamente se concluiu.

É, pois, aplicável, nos autos, o CPPT - art.ºs 279º e segts e, nomeadamente, o seu art.º 282º.

Ora, nos termos do seu n.º 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 - n.º 2.

Sendo que, na falta de alegações, o recurso deve ser julgado deserto - n.º 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 n.º 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 n.º 1” que lhe servia de pressuposto.

Na verdade, e desde logo, eliminou-se, no n.º 1 do art.º 282º, corresponsável ao art.º 171º n.º 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 n.º 5 do mesmo art.º 171º do CPT, em que era possível a apresentação de alegações nesse tribunal ao abrigo do preceituado no parág. único do art.º 87º do RSTA”.

“Aliás; esta intenção legislativa de eliminar a possibilidade de as alegações serem produzidas no Tribunal Superior é confirmada pelo art.º 286º, equivalente à do art.º 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, 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 Acd. de 06/02/02 Rec. 26.660, 30/01/02 Rec. 25.414 e 12/12/01 Rec. 26.532.

Pelo que o recurso está efectivamente deserto.

Termos em que se acorda em, reformando o acórdão a fls. 28 e 29, negar provimento ao recurso, confirmando-se o despacho recorrido.

Custas pela recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 75 euros e a procuradoria em 50 %.

Lisboa, 2 de Outubro de 2002. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Almeida Lopes* — *António Pimpão*.

## Acórdão de 2 de Outubro de 2002.

### Assunto:

*Reforma de decisão.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *A reforma de decisão judicial prevista na alínea b) do n.º 2 do art. 669.º do C.P.C., apenas é permitida quando há documentos ou elementos que o Tribunal não tenha considerado, cuja consideração implique «necessariamente decisão diversa da proferida».*
- 2 — *Demonstrando-se que o elemento alegadamente não considerado, conduziria à mesma solução, não é legalmente admissível a reforma, ao abrigo daquela disposição.*

Recurso n.º 26 769. Recorrente: a Sectalarme (Portugal) - Companhia de Segurança, S. A.; Recorrida: a Fazenda Pública. Relator: o Ex.mo Juiz Cons.º Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 - A Excelentíssima Procuradora-Geral Adjunta, invocando a alínea b) do n.º 2 do art. 669.º do C.P.C., vem pedir a reforma do acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo de 20-2-2002, em que se decidiu negar provimento ao recurso interposto por SECTALARME (PORTUGAL) - COMPANHIA DE SEGURANÇA, S. A., da despacho do Meritíssimo Juiz do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Setúbal que julgou deserto o recurso jurisdicional que aquela empresa interpôs para este Supremo Tribunal Administrativo, com o fundamento de as alegações não terem sido apresentadas na 1.ª instância, no prazo de 15 dias, a contar da notificação do despacho de admissão, nos termos do art. 282.º, n.ºs 3 e 4, do C.P.P.T.

Notificadas as partes sobre este pedido, nada vieram dizer.

Aquela alínea b) do n.º 2 do art. 669.º do C.P.C. estabelece que é «lícito a qualquer das partes requerer a reforma da sentença quando (...) constem do processo documentos ou quaisquer elementos que, só por si, impliquem necessariamente decisão proferida e que o juiz, por lapso manifesto, não haja tomado em consideração».

No caso em apreço, a Excelentíssima Procuradora-Geral Adjunta refere que

- no parecer que emitiu no processo disse que «*nos termos do artigo 687º, n.º 3, do C.P.C., verificando-se erro quanto ao recurso interposto «mandar-se-ão seguir os termos do recurso que se julgue apropriados», «pelo que, o despacho que admitiu o recurso devia ter ordenado que ele seguisse os termos que a este competem», «não sendo exigível à recorrente, que na ausência de pronúncia sobre a sua intenção de alegar no S.T.A., manifestada no requerimento de interposição de recurso (fls. 118), viesse a alegar no tribunal recorrido.»*

- que do acórdão, a fls. 149, contra que «*A solução legal que decorre dos arts. 687º, n.º 3, do C.P.C. e 97º, da L. G. T., é a de, na hipótese de a recorrente optar por uma forma de processo inadequada, o Tribunal dever ordenar que este siga a adequada.»*

- *que tal não ocorreu, no caso «sub judice», no despacho que admitiu o recurso (cfr. fls. 121);*

- *sendo que o despacho no qual se diz:*

«*A este processo é aplicável o regime do Código de Procedimento e do Processo Tributário - (artº 4º do Dec-Lei n.º 433/99, de 26.10)» e que «segundo o regime dele decorrente deixou de ser possível legalmente a apresentação das alegações no tribunal para que se recorre . . .», é já o despacho que em 8.05.01 julga deserto o recurso por falta de alegações (cfr. fls. 123), e não aquele que, em 13.03.01, o admite, que nada diz quanto à intenção da recorrente alegar no Tribunal «ad quem».*

2 - Antes de mais, há que apreciar se se verificam os requisitos que tornam possível a reforma prevista na alínea b) do n.º 2 do art. 669.º do C.P.C., designadamente, se há documentos ou elementos que o Tribunal não tenha tomado em consideração e se a tomada em consideração dos elementos não considerados implica «*necessariamente decisão diversa da proferida».*

Como se vê, na sua douda reclamação, a Excelentíssima Procuradora-Geral Adjunta não refere qualquer documento que não tenha sido considerado e os únicos elementos do processo que refere são o despacho de admissão do recurso, de 13-3-2001, e o despacho que o julgou deserto, de 8-5-2001.

Constata-se que, no acórdão recorrido, faz-se referência ao despacho de 8-5-2001, como sendo o de admissão do recurso, o que poderia conduzir a concluir que o Tribunal não tinha tomado em consideração o verdadeiro despacho de admissão.

Porém, não se vê, nem a Excelentíssima Procuradora-Geral Adjunta reclamante afirma, que a tomada em consideração do despacho de admissão do recurso implique «*necessariamente decisão diversa da proferida».*

Na verdade, no despacho de 13-3-2001, o Meritíssimo Juiz referiu que o recurso seria «*processado e julgado como agravo cível*» e nos recursos jurisdicionais deste tipo não é permitida a apresentação de alegações no tribunal de recurso, sendo obrigatória a sua apresentação no tribunal recorrido, nos casos em que não há gravação da prova (como é o caso dos autos), no prazo de 15 dias a contar da notificação do despacho de admissão do recurso (art. 743.º, n.º 1, do C.P.C.).

Isto é, o regime do agravo em processo cível, quanto à apresentação de alegações de recurso é praticamente idêntico ao previsto no art. 282.º, n.º 3, do C.P.P.T.

Por isso, é manifesto que, mesmo que não se tivesse tido em consideração aquele despacho no acórdão reclamado, a solução seria

idêntica, pois no despacho de admissão foi determinado o uso de uma forma processual que impõe a apresentação de alegações no tribunal recorrido e a Recorrente não as apresentou no prazo legal, o que é fundamento de deserção do recurso.

Assim, é de concluir que não se verifica o requisito, exigido pela alínea b) do n.º 2 do art. 669.º do C.P.C., de existir documento ou elemento não considerado na decisão cuja consideração implique «*necessariamente decisão diversa da proferida».*

Nestas condições, não é legalmente admissível a reforma requerida, pelo que acordam em indeferi-la.

Sem custas, por o Ministério Público estar isento.

Lisboa, 2 de Outubro de 2002. — Jorge de Sousa (relator) — Brandão de Pinho — Vítor Meira.

## Acórdão de 9 de Outubro de 2002.

### Assunto:

*Execução de julgado. Juros indemnizatórios. Juros moratórios. Despesas com a garantia bancária.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*Proferida decisão anulatória de uma liquidação, em processo de impugnação judicial, o impugnante pode, em execução do julgado, pedir juros indemnizatórios e moratórios que lhe sejam devidos, bem como as despesas com a garantia bancária prestada, mesmo que a decisão proferida no processo de impugnação não contemple tal pagamento.*

Recurso n.º 9/02-30. Recorrente: Seagate Technology Incorporated - Portugal; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Juiz Conselheiro Lúcio Barbosa.

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

1. SEAGATE TECHNOLOGY INCORPORATED - PORTUGAL, com sede nos Estados Unidos, no Estado de Delaware, West tenth Street 100, Wilmington, condado de New Castle, veio, em processo de execução de julgado, junto do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Setúbal, pedir se declarasse a inexistência de causa legítima de inexecução de uma decisão do TCA, confirmada pelo STA, que anulou os actos de liquidação adicionais, respeitantes a Contribuição Industrial (CI), Imposto Extraordinário sobre Lucros (IEL) e respectivos juros.

Pediu as quantias referentes à CI e ao IEL, juros compensatórios, juros indemnizatórios vencidos e vincendos e o valor das comissões e outras despesas com uma garantia bancária.

Posteriormente, e com o fundamento de que a AF lhe restituiu a CI, o IEL, juros compensatórios, e parte dos juros indemnizatórios, a requerente, ora recorrente, veio pedir a quantia de 11.520.034\$00,

correspondente à diferença entre a quantia devida a título de juros indemnizatórios e a quantia efectivamente paga, juros indemnizatórios vencidos, até à data da emissão da respectiva nota de crédito e o valor da comissão e outras despesas com a garantia bancária.

O Mm. Juiz daquele Tribunal julgou improcedente o pedido formulado em tal requerimento.

Inconformada com tal decisão, a requerente interpôs recurso para este Supremo Tribunal, formulando as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

1. Que se revogue a decisão aqui recorrida e que, nos termos dos art.ºs. 43º e 53º da LGT, se reconheça o direito que assiste à recorrente em receber os juros indemnizatórios e comissões bancárias nos termos por ela mencionados 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 e comissões bancárias.

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, além desta ter tido na base um extenso rol de erros praticados pela Administração.

c) O facto de os juros indemnizatórios e das comissões bancárias não terem sido requeridos na acção de impugnação não determina *ab initio* a improcedência do pedido.

2. Subsidiariamente, se assim se não entender, a recorrente requer que nos termos dos art.ºs. 98º (3) da LGT, 97º do CPPT e 199º do CPC (*ex vi* da al. e) do art. 2º do CPPT), se reconheça a possibilidade de convalidação, e, conseqüentemente, se ordene o baixamento dos presentes autos para o Tribunal *a quo*, de modo a que este proceda à respectiva convalidação numa acção de reconhecimento de direito.

A EPGA emitiu douto parecer, sustentando que o recurso merece provimento.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2. É a seguinte a matéria de facto assente na decisão recorrida:

2.1. Por acórdão proferido pelo TCA, em 20/1/98, foi anulada a liquidação adicional de Contribuição Industrial e do Imposto Extraordinário sobre Lucros, referentes ao exercício de 1985.

2.2. Esta decisão foi confirmada por Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 2/11/98, já transitado em julgado.

2.3. No dia 16/06/00 a exequente requereu à Direcção Geral dos Impostos o pagamento das seguintes quantias:

a) Esc. 60.848.891\$00, correspondentes a Contribuição Industrial (CI) e Imposto Extraordinário sobre Lucros (IEL), relativos ao exercício de 1985;

b) Esc. 71.406\$00, correspondentes aos juros compensatórios relativos à CI de 1985;

c) Esc. 18.986.827\$00, a título de juros indemnizatórios vencidos sobre o montante referido nas alíneas a) e b), à taxa de 11% (...);

d) Juros indemnizatórios vencidos, à taxa referida na alínea precedente, até à data da emissão da respectiva nota de crédito;

e) Juros moratórios vencidos e vencidos sobre os mesmo montantes; e

f) O valor das comissões e outras despesas com a garantia bancária n. 1198/90, no valor de 5.891.618\$00.

2.4. A exequente efectuou em 06/08/97 o pagamento de Esc. 60.920.279\$00, a título de IEL, CI de 1985, e ainda juros compensatórios relativos a esta última.

2.5. À exequente já foram pagos no âmbito deste processo Esc. 72.221.173\$00, assim decomposto:

a) Esc. 51.293.117\$00 de Contribuição Industrial relativa ao exercício de 1985 (incluindo Esc. 71.406\$00 de juros compensatórios).

b) Esc. 6.627.180\$00 relativos a Imposto Extraordinário sobre Lucros do exercício igualmente de 1985;

c) Esc. 11.300.876\$00 de juros indemnizatórios vencidos entre 23/1/99 e 30/11/00.

2.6. No âmbito do processo executivo que lhe foi instaurado para cobrança da quantia resultante da liquidação anulada, a exequente prestou em 25/10/90, garantia bancária do valor de Esc. 167.978.599\$00.

2.7. Esta execução foi instaurada em 04/12/00.

3. Para julgar o pedido da requerente improcedente o Mm. Juiz partiu do pressuposto, que definiu, que tal pedido não estava “previamente declarado e definido”.

Segundo o Mm. Juiz não se vê “como executar um dever cujo conteúdo não está previamente declarado e definido”.

Ou seja, o Mm. Juiz não considerou a pretensão do requerente, avaliando-a, tão-só, porque a mesma não estava contida na decisão exequenda.

Será assim?

A pretensão da requerente, ora recorrente, assenta em dois fundamentos legais, a saber: art.ºs. 43º, 1 e 53º, 1, da LGT.

Dispõe o primeiro daqueles normativos:

“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”.

E o segundo:

“O devedor que, para suspender a execução, ofereça garantia bancária ou equivalente será indemnizado total ou parcialmente pelos prejuízos resultantes da sua prestação, caso a tenha mantido por período superior a três anos <sup>(1)</sup> em proporção do vencimento em recurso administrativo, impugnação ou oposição à execução que tenham como objecto a dívida garantida”.

Comentando, escreve Jorge de Sousa <sup>(2)</sup>, acerca do referido art. 53º da LGT:

“Esta generalizada alteração de redacção das normas que prevêem juros compensatórios motivados por erros imputáveis aos serviços parece dever ser interpretada no sentido de se deixar de exigir que a demonstração da existência do erro e da sua imputabilidade aos serviços seja feita no processo gracioso ou judicial em que é decidida a anulação, possibilitando que a afirmação deste direito em qualquer tipo de processo, designadamente em processo de execução de julgado anulatório ou em acção para reconhecimento de um direito”.

E se é certo que este autor nos dá conta de alguma jurisprudência deste STA que se inclinava para uma resposta diversa a esta questão,

<sup>(1)</sup> Hoje dois anos (Lei n. 15/2001, de 6/6)

<sup>(2)</sup> Problemas Fundamentais do Direito Tributário, in Juros das Relações Tributárias (Vislis Editores), pág. 165.

não é menos verdade que ultimamente a jurisprudência deste Alto Tribunal vem manifestando uma alteração jurisprudencial.

Os acórdãos deste STA de 19/2/01 (rec. n. 26.608) e de 20/2/02 (rec. n. 26.669) vão no sentido da posição defendida por aquele Autor. E o primeiro daqueles acórdãos trata exaustivamente do tema, concluindo no apontado sentido.

*Brevitatis causa*, diremos desde já que é esse também o nosso entendimento.

Entendimento que sai reforçado pelos art.ºs. 100º e 102º do CPPT: Dispõe aquele primeiro normativo:

“A administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial da reclamação, impugnação judicial ou recurso a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da legalidade do acto ou situação objecto do litígio, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, se for caso disso, a partir do termo do prazo da execução da decisão”.

E o art. 102º estatui:

“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”.

Da conjugação de todos estes diplomas, afigura-se-nos razoável concluir que o legislador pretende “reconstituir a situação que actualmente existiria se o acto ilegal não tivesse sido praticado”.

Da anulação do acto de liquidação, resulta o dever para a administração de reconstituir a situação anterior à prática do acto ilegal, mais o pagamento de juros indemnizatórios e juros de mora. E ainda indemnização pelos prejuízos resultantes da prestação da garantia bancária.

E tal restituição decorre assim directamente da lei sem necessidade de uma decisão declarativa.

Dir-se-á, porém, e com razão, que a decisão anulatória foi proferida na vigência do CPT, e não da LGT.

Mas a solução será igual, pois entendemos que o art. 145º do CPT deve ser interpretado à luz desta doutrina.

Tem assim o recorrente direito a juros indemnizatórios, calculados entre a data em que pagou os impostos em causa (06/08/97) e a data da emissão do respectivo título (que não vem definida no probatório), descontado o que já lhe foi pago a esse mesmo título.

Deverá, entretanto, ter-se em conta o disposto no art. 24º, 3, do CPT, considerando entretanto que, segundo o art. 83, 1, do CIRS e o art. 80º do CIRC, os juros compensatórios devidos a favor do Estado, para que remete o n. 3, correspondem “à taxa básica de desconto do Banco de Portugal, em vigor na data em que se tiver iniciado o retardamento da liquidação, acrescida de cinco pontos percentuais”.

Tem ainda direito a juros moratórios (e não indemnizatórios), vencidos e vincendos, respeitantes à diferença entre o que lhe foi já pago e aquilo que lhe deveria ter sido pago, à taxa legal.

Tem finalmente o recorrente direito ao valor da comissão e outras despesas com a garantia bancária, cujo quantitativo não vem fixado no probatório da sentença recorrida, e que Mm. Juiz haverá de fixar como matéria de facto a levar ao probatório.

Na verdade, e estando em causa matéria de facto, este Supremo Tribunal não pode substituir-se ao tribunal recorrido.

4. Face ao exposto, acorda-se em conceder provimento ao recurso, revogando-se a decisão recorrida e ordenando-se a baixa dos autos à 1ª instância, no sentido de ser proferida decisão que tenha em conta o que acima vai dito.

Sem custas.

Lisboa, 9 de Outubro de 2002. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Alfredo Madureira* — *Brandão de Pinho* (vencido quanto aos juros indemnizatórios; votei no sentido do não provimento do recurso, já que, nos termos quer do art. 24º, 1, do CPT, quer nos do art. 43º, 1, do CPT, o erro imputável aos serviços tem de ser determinado em reclamação graciosa ou impugnação judicial, isto é, um processo de índole declarativa que a execução de julgado não possuindo a imediata e plena reconstituição da legalidade do acto ou situação objecto do litígio prevista no seu artigo 145º e ou, respectivamente, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, se for caso disso, está dependente da procedência total ou parcial de reclamação, impugnação ou recurso a favor do sujeito passivo.

Por outro lado, o art. 61º, 4, do CPPT consagra também este entendimento ao prever a reclamação ou impugnação autónoma dos juros indemnizatórios, caso o pagamento do tributo seja efectuado após o termo dos prazos gerais de reclamação ou impugnação)

## Acórdão de 9 de Outubro 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 184/02. Recorrente: Fernando Afonso. Recorrida: Fazenda Pública. Relator, o Ex.mo Juiz Cons.º Dr. António Pimpão.

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

1. Fernando Afonso recorre da sentença que, no Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Setúbal, julgou improcedente a oposição quanto às dívidas referentes ao período de 7-3-81 a 15-11-83 inclusive. Alegou formulando as seguintes conclusões:

1. O Tribunal “a quo” decidiu incorrectamente, posto que partiu de um pressuposto errado, ao presumir a existência de uma gerência de facto por força da gerência de direito.

2. Com efeito, não estando provado nos autos que o ora recorrente tenha sido gerente de facto, bem pelo contrário, pois o que encontra dito na sentença é o seguinte: - "... No caso presente, o oponente apesar de se considerar sócio minoritário, não provou que, de facto, não tivesse exercido em alguma medida as funções de gestão que lhe foram incumbidas. Por outro lado, foi também formalmente gerente entre 07/03/81 e 16/11/83 ..." - nem lhe competindo o ónus da prova de que não exerceu, nalguma medida, a gerência de facto, pese embora apareça como gerente nominal.

3. Pelo que, não se verificam os pressupostos da aplicação do artº 16º. do C.P.C.I., o qual obriga à existência, em simultâneo, quer uma gerência de direito, quer de uma gerência de facto, durante o período a que respeita a dívida exequenda.

4. Logo, ao ora recorrente não poderia ser aplicado o referido normativo, o mesmo obrigado à necessária verificação daquelas duas condições, não devendo, por essa razão, qualificar-se o ora recorrente como um responsável subsidiário pelas dívidas exequendas entre o período de 7 de Março de 1981 e 16 de Novembro de 1983, naqueles termos.

5. Mas, sim, parte ilegítima na presente execução fiscal, instaurada contra a sociedade executada, devedora originária, ordenando-se a substituição do despacho decisório reconhecido por outro que decida em conformidade com o direito demonstrado, dando provimento à oposição, na parte indeferida.

6. Onde, a sentença recorrida fez, assim, uma ilegal e indevida interpretação e posterior aplicação das seguintes normas violadas: artº. 164. do C.P.C.I. e 342º. do Código Civil.

7. Por outra via, deve também a sentença recorrida ser anulada, porquanto a mesma, na interpretação concedida e no uso que lhe foi dado, violou manifestamente os princípios constitucionais da Justiça e da Proporcionalidade, trazidos a lume pela Constituição da República Portuguesa de 1976, altura a partir da qual, a disposição "a quo" se converteu em inconstitucional, por força daqueles e das normas que os suportam, nomeadamente, os art.ºs. 2º. e 266º., n.º 2 daquela Lei Fundamental.

8. Concretamente, o preceito colocado em crise foi aplicado com um apoio "legal" fundamentador, sustentado na noção inconstitucional de uma culpa funcional ou culpa presumida, do ora recorrente, durante o período da sua gerência, só assim, sendo punido com o encargo da responsabilidade subsidiária pelas dívidas da sociedade originariamente executada.

9. Assim, considera o recorrente que a sentença proferida pelo Tribunal "a quo", viola o disposto no art.º. 16º. do C.P.C.I., no art.º 342º. do Código Civil os art.ºs 2º. e 266º., n.º 2 da Constituição da República Portuguesa.

O EMMP entende que o recurso não merece provimento pois que tendo a instância dado como provado que o recorrente exerceu a gerência, durante o período a que respeita a obrigação tributária, da executada não pode o recorrente deixar de ser responsabilizado pelas dívidas à segurança social desta, não sofrendo o mencionado artº 16º do CPCI de inconstitucionalidade material.

Notificado o recorrente para se pronunciar sobre a eventual incompetência deste Tribunal, em razão da hierarquia, por questionar o recorrente, no seu recurso, matéria de facto, referiu o mesmo que o ponto dois das conclusões das alegações deve ser corrigido com

o pensamento que não querendo questionar a matéria de facto assente, o que pretendeu foi evidenciar que com base na matéria de facto assente tem de ser afastada a presunção legal de gerência de facto pelo que não questiona matéria de facto.

2. A sentença recorrida fixou o seguinte quadro factual:

1 - Na Repartição de Finanças do Montijo foi instaurada execução fiscal contra MEP - Madeiras Exóticas Portuguesas, L.da por dívidas ao Centro Regional de Segurança Social de Setúbal, referentes aos anos de 1980, 1981 e 1982 e ainda Imposto de Circulação dos anos de 1982 a 1989.

2 - A referida execução prossegue actualmente para cobrança de 20.157.223 \$00.

3 - Por despacho de 18/05/95 a execução foi revertida contra o oponente e outros.

4 - O oponente foi nomeado gerente da sociedade executada em 07/03/81, tendo renunciado a este cargo em 16/11/83.

5 - Após a renúncia à gerência da sociedade executada o oponente deixou de exercer funções nesta sociedade.

6 - O oponente detinha na sociedade executada uma quota no valor nominal de Esc: 500.000\$00.

7 - Em 1982, a situação económica da sociedade executada agravou-se substancialmente com a não concretização da exportação de madeira de pinho para a Líbia, como estava programado.

8 - A execução contra a qual foi deduzida esta oposição foi instaurada em 26/03/84.

9 - O Centro Regional de Segurança Social de Setúbal em 06/06/84 requereu a suspensão da marcação da praça por se encontrar em negociações com a sociedade executada, tendentes à elaboração de um acordo de pagamento da dívida exequenda em prestações.

10 - Em 05/02/87 o referido Centro Regional de Segurança Social requereu o levantamento da suspensão da instância por o acordo celebrado não ter sido cumprido.

11 - A execução esteve parada entre o dia 26/07/89 e 19/03/93.

12 - O oponente foi citado no dia 27/03/96.

13 - Esta oposição foi instaurada em 16/04/96.

3. 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 21º4 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 1b) do mesmo diploma legal que "compete à Secção de Contencioso Tributário (do STA) conhecer dos recursos inclusivos de decisões dos tribunais tributários de 1.ª instância, com exclusivo fundamento em matéria de direito".

Completando esta linha de pensamento, conclui o artº 41º 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 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 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 C. P. Civil).

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

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

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

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

A competência do tribunal de recurso ou a medida da sua jurisdição afere-se pela matéria levada às conclusões das alegações, tal como o recorrente o configura nas ditas conclusões, pelo que será em função destas que se averiguará se o mesmo tem por fundamento exclusivo matéria de direito, não cabendo, neste momento, emitir juízo ou pronúncia acerca do mérito do recurso, já que tal apreciação caberá ao tribunal que for competente para o apreciar.

Resulta de fls. 68 - ponto 4 - que o oponente foi nomeado gerente da sociedade executada em 07/03/81, tendo renunciado a este cargo em 16/11/83 e que - ponto 5 - após a renúncia à gerência da sociedade executada o oponente deixou de exercer funções nesta sociedade.

Escreveu-se na sentença recorrida, fls. 72, que “já vimos que o oponente apenas foi gerente da sociedade executada entre 07/03/81 a 16/11/83. Não se provou a gestão ainda que somente de facto noutros períodos”.

Assim enquanto que a sentença afirma a gerência de facto do oponente, a conclusão 2.ª do presente recurso refere que não está provado nos autos que o recorrente tenha sido gerente de facto.

Questiona, por isso, esta conclusão a matéria de facto fixada pela sentença recorrida.

Não releva a posterior e subjectiva interpretação, dada pelo recorrente, na sua resposta à questão prévia da incompetência, a fls. 98, quando refere que o ponto dois das conclusões das alegações deve ser corrigido com o pensamento que não querendo questionar a matéria de facto assente, o que pretendeu foi evidenciar que com base na matéria de facto assente tem de ser afastada a presunção legal de gerência de facto, pelo que não questiona matéria de facto, pois que o âmbito do recurso fica definido pelas alegações e respectivas conclusões, sendo irrelevante posterior eventual desistência relativamente a parte da indicada conclusão .

Estamos, por isso, ainda perante julgamento de questões de facto que, nessa perspectiva, não foram fixadas em tal sentença.

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 pelo recorrente, fixando-se em € 100 a taxa de justiça e em 50% a procuradoria.

Lisboa, 9 de Outubro de 2002. — *António Pimpão* (relator) — *Mendes Pimentel* — *Vitor Meira*.

## Acórdão de 9 de Outubro de 2002.

### Assunto:

*Adesão aos benefícios fiscais no âmbito da Lei n.º 23/91, de 04-07. Impugnação judicial. Renúncia.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*I — A adesão ao regime de benefícios fiscais concedido pela Lei n.º 23/91, de 04.07, não envolve renúncia ou perda do direito de impugnação judicial e recurso das respectivas liquidações.*

*II — Este direito ao recurso contencioso e impugnação judicial dos actos de liquidação de impostos constitui garantia fundamental de natureza análoga à dos direitos liberdades e garantias que, por isso mesmo e nos termos do art. 18º da CR, é insusceptível de restrições no seu exercício fundamentadas em meras presunções de renúncia.*

Recurso n.º 213/02. Recorrente: DURITE — Metalurgia Portuguesa de Tugsténio, L.ª; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Con-selheiro Alfredo Madureira.

Em conferência, acordam os Juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.

Inconformada com a aliás douta sentença do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Aveiro que lhe julgou *totalmente improcedente a impugnação judicial* que deduzira contra a liquidação de Contribuição Industrial e Imposto Extraordinário sobre lucros relativos ao exercício de 1987, dela interpôs recurso para esta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, Durite - Metalurgia Portuguesa de Tungsténio, Lda, nos autos convenientemente identificada.

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

1) *A recorrente efectuou o pagamento do imposto relativo a Contribuição Industrial e Imposto Extraordinário sobre os Lucros do ano de 1987 dentro do prazo de 180 dias contados da notificação da liquidação, beneficiando da amnistia prevista no art.º 1º alínea x), 2º da Lei n.º 23/91 de 4/07.*

2) *A adesão à Lei 23/91 de 4/07 não implica a renúncia ao direito de impugnação judicial que assiste ao contribuinte.*

3) *Ao longo de todo o articulado da Lei 23/91 de 4/07, não se fez depender, directa ou indirectamente, a concessão do benefício da renúncia do contribuinte à impugnação da liquidação do imposto em causa, nem daquelas disposições legais resulta qualquer entrave ou restrição à instauração e ao prosseguimento de tal impugnação.*

4) *Mas é por demais evidente que nem da lei nem dos princípios gerais resulta a perda do direito à impugnação, nem da lei nem da experiência da vida se poderá razoavelmente presumir a invocada renúncia à utilização dos meios de defesa do contribuinte.*

5) *O processo tributário português está estruturado no sentido de que o contribuinte deverá pagar primeiro e reclamar e impugnar depois, mas se isto é assim com todas as desvantagens que acarreta para o contribuinte, ora também é obrigatório que um pagamento efectuado pela impugnante não possa ser considerado como tendo um “efeito semelhante à desistência, à confissão e à transacção em processo civil” como pretende o Meritíssimo Juiz a quo ao apelar ao art.º 681º n.º 2 e 3 do C.P.C..*

6) *Não se pode inferir do comportamento do contribuinte ao aderir à Lei 23/91 de 4/7 que este quis renunciar à impugnação.*

7) *Pelo contrário apenas se infere que a recorrente é um contribuinte cumpridor das suas obrigações fiscais.*

8) *Pelo que trata-se de uma flagrante injustiça impedir a recorrente de discutir a legalidade da dívida só porque efectuou o pagamento do imposto.*

9) *O legislador, ao estender o prazo de pagamento para além do trânsito em julgado da sentença pretendeu e demonstrou não existir qualquer relação entre as condições de benefícios da amnistia e a impugnabilidade do acto de liquidação do imposto.*

10) *Pelo que a decisão recorrida ao não entender assim está a violar o princípio constitucional da igualdade ao permitir que beneficiasse da amnistia quem pagou o imposto e discutiu a sua liquidação até final e não permitir continuar a discussão da legalidade da liquidação a quem pagou o imposto.*

11) *Da aceção formal do princípio da legalidade tributária resulta que qualquer compressão do direito de accionabilidade dos actos tributários teria que estar prevista em lei formal (princípio da reserva ab-*

*soluta de lei formal - art.º 106º n.º 2 e art.º 168º n.º 1 al. i) da C.R.P. - revisão de 1982)*

12) *Parece, porém, que uma lei que previsse como condição do uso dos benefícios nela oferecidos a renúncia ao direito de impugnar o imposto se chocaria com a dimensão material daquele princípio da legalidade tributária e do princípio da accionabilidade dos actos administrativos lesivos.*

13) *A impugnação judicial é uma verdadeira garantia fundamental do contribuinte com assento legal nos artigos 19º al. c) e 23º do C.P.T., sendo estes artigos o reflexo legislativo do art.º 20º e 268º n.º 4 e 5 da C.R.P.*

14) *A douta decisão recorrida, violou o artigo 1º alínea x) 2º da Lei 23/91, de 4/7 os art.ºs 13º, 20º, 106º n.º 2 e 168º n.º 1 al. i) e 268º n.º 4 e 5 da C.R.P.*

Não foram apresentadas quaisquer contra-alegações.

O Ex.mo Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal emitiu depois mui douto e bem fundamentado parecer opinando pela confirmação do sindicado julgado, já perante o disposto no art.º 8º n.º 3 do Código Civil e de harmonia com a jurisprudência que, sobre a questão, ao tempo, se afirmava neste Tribunal Superior e de que dá conveniente nota ( a saber, acórdão do Pleno da Secção de 9.06.93, processo n.º 13.087, in AP DR de 31.10.95, pág. 107).

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

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

1. *Esta impugnação foi apresentada ou deduzida em 17 de Março de 1993 (fls. 2);*

2. *A impugnante foi notificada em 2 de Dezembro de 1992, através do officio incorporado nos autos a fls. 16/17, acompanhado dos anexos de fls. 18 a 22, tudo aqui se dando, por brevidade, como reproduzido e integrado, de que lhe havia sido corrigida a matéria colectável para efeitos de Contribuição Industrial do exercício de 1987, tendo-lhe sido fixada pelo Chefe de Repartição de Finanças no valor de 142 848 225\$00, sendo 28 941 168\$00 sujeita ao regime Geral e 113 907 037\$00, com isenção temporária, ...*

3. *... ficando ainda notificada para, no prazo de 15 dias, efectuar o pagamento da importância de 2 960 591\$00, sendo 2 225 623\$00 de Contribuição Industrial, 592 296\$00 de Imposto Extraordinário sobre os Lucros e 142 672\$00 de juros compensatórios e de que ...*

4. *... poderia beneficiar da amnistia dos juros compensatórios ao abrigo da Lei 23/91, se efectuasse o pagamento da Contribuição Industrial e do Imposto extraordinário sobre lucros atrás referidos, no prazo de 180 dias a contar data da notificação.*

5. *Em 17 de Dezembro de 1992, no uso da faculdade prevista na Lei da Amnistia mencionada em 4, a impugnante pagou na Tesouraria da Fazenda Pública de Albergaria-a-Velha as sobreditas importâncias de 2.225.623\$00 e 592.296\$00 ( fls. 43 e 44 ).*

E, com base na apontada factualidade, o M.mo Juiz a quo veio a julgar improcedente a impugnação judicial deduzida, pois julgou antes procedente a questão prévia oportunamente suscitada pelo Representante da Fazenda Pública traduzida na inutilidade da lide decorrente do pagamento voluntário efectuado pela impugnante em

aproveitamento dos benefícios fiscais concedidos pela Lei n.º 23/91 (perdão de juros compensatórios devidos no valor de 142 672\$00),

Assim sufragando entendimento de que, tendo a Impugnante requerido e depois beneficiado da amnistia concedida pela referida lei, efectuando, para tanto, voluntária e atempadamente, o pagamento dos tributos liquidados - cfr. ponto 5 do probatório -, “... *inequívoca, tácita e legalmente renunciou ao seu direito de impugnar a liquidação.*”.

E, em abono da tese acolhida, invocou-se, citando, o acórdão de 22 de Janeiro, processo n.º 21.084, desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo tirado, aliás, já no âmbito do DL n.º 255/94, de 5 de Setembro.

A questão jurídica a dirimir no presente recurso jurisdicional para determinar a sorte deste é tão-só a de saber se o pagamento voluntário dos impostos devidos, como condição do aproveitamento dos benefícios fiscais, designadamente da amnistia, no âmbito da referida Lei n.º 23/91, de 24 de Julho, envolve para o contribuinte a perda do direito de impugnar judicialmente a correspondente liquidação, substanciando, assim, verdadeira renúncia ao correspondente direito impugnatório, tal como vem decidido,

Ou se, como sustenta a Recorrente, aquela adesão em nada contende com o questionado direito.

Não foi, de facto, pacífico o entendimento e solução que, para a equacionada questão, esta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo sufragou.

Com efeito e se é certo que num primeiro momento se acolheu a tese invocada pela sindicada sentença e de que são aliás eloquentes exemplos quer o citado aresto, quer os acórdãos do Pleno da Secção proferidos em 09.06.93, processos n.º 13.087 e 13.478, in AP DR de 31.10.95, pág. 107 e BMJ 428, pág. 434, não é menos certo e seguro que, depois, se veio antes a firmar jurisprudência que, ao contrário do decidido, acolhe antes a tese da não prejudicialidade da apurada adesão.

Entre outros e já neste sentido podem ver-se os acórdãos da Secção de 28-01-98, processo n.º 19.691, in AP DR de 8.11.2001, pág. 58, de 20-05-98, processo n.º 22.561, in AP DR de 30.11.2001, pág. 1856, de 30.09.98, processo n.º 22.500, in AP DR de 28.12.2001, pág. 2589, de 25.11.98 e processo n.º 22.790, in AP DR de 21.01.2002, pág. 3306.

Neles se acolheu entendimento que, em síntese e fundamentalmente, se estriba quer na possibilidade de, mesmo nos casos de pagamento voluntário de imposições fiscais, a nossa lei processual tributária permitir a discussão judicial, em processo de impugnação, do acto que define a dívida respectiva, quer na circunstância de o eventual pagamento da dívida fiscal pelo contribuinte não permitir presumir qualquer renúncia, ainda que tácita, do questionado direito à impugnação.

E assim porque, mais se doutrinou nos invocados arestos, “*os direitos constitucionais de acesso aos tribunais e ao recurso contencioso impedem que a lei ordinária possa validamente prever casos de atribuição de benefícios com encargos para o contribuinte condicionada a renúncia à impugnação do acto de liquidação.*” - cfr. sumário dos acórdãos de 28-01-98 e de 30.09.98.

Este é também o entendimento que, por nós, acolhemos para a equacionada questão de direito - cfr. acórdão de 1.07.1998, processo n.º 22.489, publicado nos AP DR de 28.12.2001, pág. 2416 -.

E é o que, como sublinha a Impugnante e ora Recorrente, melhor se adequa à tutela judicial efectiva dos interesses e direitos dos administrados que, por reportada aos direitos, liberdades e garantias destes, mereceu inequívoca consagração constitucional - cfr. art. 268º n.º 4 - e imediata aplicabilidade - cfr. art. 18º n.º 2, ambos da CR -, e agora expressa e inequivocamente referência no art.º 9º n.º 3 da Lei Geral Tributária.

Entendimento que, pelas apontadas razões e também porque no questionado diploma legal - a Lei n.º 23/91, de 04/07 - nada aponta no sentido acolhido pela sindicada decisão, isto é, nada na sua letra ou espírito inculca qualquer ideia de renúncia, ainda que tácita, do questionado direito à impugnação judicial,

Importa aqui também acolher já perante o disposto no art.º 8º n.º 3 do Código Civil, que, a fim de se obter interpretação e aplicação uniformes do direito, recomenda ao julgador tome em consideração e dê tratamento análogo dos casos que o mereçam,

Analogia que, pese embora o subjacente juízo de justiça relativa perseguido pelo Ilustre Procurador Geral ao propugnar a consagração da jurisprudência anterior, há-de antes procurar-se na jurisprudência actual quer porque, esta sim, salvaguarda agora a recomendada uniformidade da aplicação e interpretação do direito enquanto actividade actual, quer ainda porque é a que mais recente e maioritariamente vem sendo dada aos casos análogos.

Termos em que acordam os Juizes desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao presente recurso jurisdicional, revogar a sindicada sentença e ordenar o prosseguimento da instância de impugnação judicial com vista à apreciação do seu eventual mérito.

Sem custas.

Lisboa, 9 de Outubro de 2002. — *Alfredo Madureira* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Almeida Lopes*

## Acórdão de 9 de Outubro de 2002.

Recurso n.º 314/02. Recorrente: Transurbanos de Guimarães — Transportes Públicos, L.<sup>d</sup>; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.<sup>mo</sup> Juiz Cons.º Vítor Meira.

“Transurbanos de Guimarães, Lda”, na sequência do indeferimento de reclamação graciosa, impugnou judicialmente no Tribunal Tributário de 1.<sup>a</sup> Instância de Braga a liquidação de IRC do ano de 1994.

Por sentença do Mº Juiz daquele Tribunal foi a impugnação julgada improcedente.

Não se conformando com tal decisão recorreu a impugnante para este Supremo Tribunal Administrativo pedindo a sua revogação, formulando as seguintes conclusões:

1 - 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 da reavaliação.

4 - Razão pela qual não deverá haver lugar à efectuada liquidação adicional.

Não houve contra-alegações.

Pelo Exmo. Magistrado do Ministério Público foi emitido parecer no sentido do não provimento do recurso por o legislador ter pretendido adoptar o regime de reintegrações e amortizações dos diplomas para que remete o DL 264/92 de 24/ 11.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

A sentença recorrida considerou provados os seguintes factos:

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. 16 e 17 (concretamente, fls. 17 vº), aqui dado por reproduzido;

3. A liquidação resulta do acréscimo, ao lucro tributável declarado, de 60% do valor daqueles custos - fls. 16 vº;

4. A impugnante não havia reavaliado estes bens, antes da publicação do DL 264/92, de 24.11.

Assentes tais factos apreciemos o recurso.

Já depois de colhidos os vistos legais teve o relator conhecimento de que existiam neste Tribunal outros acórdãos, sob os nºs 315/02-30 e 316/02-30 cujas sentenças e alegações eram idênticas às do presente recurso, diferindo apenas quanto ao ano a que respeitavam. Naquele primeiro, já transitado em julgado, foi o relator deste adjunto nele, tendo subscrito por isso o mesmo. Aí se decidiu mandar ampliar a matéria de facto para “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”. Como dissemos, os três processos são idênticos quanto à decisão e alegações, diferindo apenas o ano a que respeitam. Não faria por isso sentido decidir neste de forma diversa da que teve lugar naquele, sendo que a ampliação se mostra efectivamente relevante para a decisão do recurso.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência neste Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso pelos fundamentos referidos, revogando-se a sentença recorrida e determinando-se a ampliação da matéria de facto estabelecida, nos termos indicados, de modo a constituir base suficiente para a decisão de direito.

Sem custas.

Lisboa, 9 de Outubro de 2002. — *Vitor Meira* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Benjamim Rodrigues*.

## Acórdão de 9 de Outubro de 2002.

**Assunto:**

*Matéria de facto.*

**Doutrina que dimana da decisão:**

*Constitui matéria de facto a questão de saber se o impugnante está ou não de boa fé.*

Recurso n.º 332/02 em que é recorrente PARCER - SGPS, SA, e recorrida Fazenda Pública. Relator, o Exmº Consº Dr. António Pimpão. Relator por vencimento.

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

Com base em violação dos princípios contabilísticos, a contribuinte PARCER - Sociedade Gestora de Participações Sociais, S. A., com sede na Rua Silva Carvalho, nº 234, 7º andar, Lisboa, deduziu impugnação judicial contra o acto de liquidação de IRC do ano de 1993, praticado adicionalmente pela diminuição do reporte de prejuízos fiscais.

Por falta de junção de procuração passada a advogado, o 4º Juízo do TT de Lisboa absolveu a Fazenda Pública da instância, por despacho de 7.6.01.

A impugnante veio a apresentar uma nova impugnação judicial, já subscrita por advogado, em 24.8.2001.

Por despacho de fls. 39 e 40, o 2º Juízo do TT de Lisboa indeferiu liminarmente a impugnação judicial por caducidade do prazo para impugnar.

Deste despacho a impugnante recorreu para este STA, tendo apresentado as suas alegações e conclusões de fls. 50 e seguintes.

Não houve contra-alegações.

Neste STA, o Mº Pº suscitou a questão prévia de incompetência do STA em razão da hierarquia pelo facto de o recurso não versar matéria exclusivamente de direito.

Ouvida, a recorrente acabou por concordar com a questão prévia.

Corridos os vistos cumpre decidir a questão prévia posta pelo Mº Pº.

Como é jurisprudência deste STA, é pelas conclusões das alegações que se faz a delimitação objectiva do recurso. Significa isto que, se nas conclusões das alegações, se controverterem os factos dados como provados pelo tribunal recorrido ou se discutirem factos que não foram apreciados pelo tribunal recorrido, o recurso não versa matéria exclusivamente de direito, pois também versa matéria de facto.

Ora, na conclusão 5ª, a recorrente escreveu: “Ora, a recorrente apresentou uma segunda petição inicial exactamente igual à anterior (apenas com um capítulo novo dedicado à tempestividade). E, na conclusão 6ª, escreveu: “pelo é evidente que agiu de boa fé não usando qualquer expediente reprovável para se aproveitar do novo prazo de apresentação da impugnação judicial ...”.

Ora, estas conclusões - mormente a que se refere à boa fé da impugnante - não são conclusões de matéria de direito, mas trazem à colação matéria de facto que este STA não pode conhecer.

Competente para conhecer de um recurso sobre matéria de facto é a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, para onde a recorrente pode requerer a remessa do processo (art.º 21.º, n.º 4, 32.º, n.º 1, al. b) e 41.º, n.º 1, al. a), do ETAF).

Nestes termos, acordam os juízes destes 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 e metade de procuradoria.

Lisboa, 9 de Outubro de 2002. — *António Pimpão* (relator por vencimento) — *Mendes Pimentel* — *Almeida Lopes* (vencido, pois o recurso só versa matéria de direito).

## Acórdão de 9 de Outubro de 2002.

### Assunto:

*Recurso jurisdicional. Recurso de revista. Elaboração de acórdão. Remissão. Fundamentação - Arts. 713º e 726º do CPC.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*I — Discutindo o recorrente as mesmas questões colocadas e decididas pelo TCA mediante formulação de idênticas conclusões, pode o Tribunal de Revista, o Supremo Tribunal Administrativo, limitar-se a remeter para a fundamentação do aresto recorrido e confirmar o decidido, de harmonia, aliás, com o disposto nos arts. 713º n.º 5 e 726º do CPC.*

Recurso n.º 451/02. Recorrente: Riboira & Riboira, L.ª; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.ºm Juiz Cons.º Dr. Alfredo Madureira.

Em conferência, acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.

Inconformada agora com o aliás douto acórdão do Tribunal Central Administrativo, Secção de Contencioso Tributário, que lhe negou provimento ao recurso que antes interpusera da decisão do M.mo Juiz do TT de 1.ª Instância de Viseu, e que, assim, manteve o julgado de improcedência da impugnação judicial que deduzira contra liquidação adicional de IRC, referente ao ano de 1992, no valor de 5.850.593\$00, dele interpôs recurso jurisdicional para este Supremo Tribunal Administrativo a Impugnante *Riboira e Riboira, Limitada*, nos autos convenientemente identificada.

Apresentou tempestivamente as respectivas alegações de recurso, formulando, a final, as pertinentes conclusões - cfr. fls. 123 e 124 - que aqui se dão por integralmente reproduzidas para todos os efeitos legais.

Não foram apresentadas contra-alegações.

Em neste Supremo Tribunal o Ex.mo Magistrado do Ministério Público emitiu depois mui douto e bem fundamentado parecer opinando pela improcedência do recurso e consequente confirmação do impugnado julgado que, em seu esclarecido entender, consubstancia correcta interpretação dos factos e aplicação do direito, já de harmonia com jurisprudência desta Secção do STA que, expressamente, se convoca,

Tanto mais que, aditou, as instâncias retiraram a conclusão de que *in casu* a Administração Fiscal não recorreu a métodos indiciários mas, antes, a correcções técnicas decorrentes da factualidade que fixaram,

Factualidade que, como é sobejamente sabido e decorre do disposto no art.º 21.º n.º 4 do ETAF, este Supremo Tribunal, enquanto tribunal de revista, não syndica.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

Dá-se aqui por integralmente reproduzida a matéria de facto fixada pela impugnada decisão, nos termos do disposto nos arts. 713º n.º 6 e 726 do CPC (cfr. fls. 110 e 111, seriada sob os números 1 a 11).

Com o presente recurso a Recorrente reitera, em síntese e fundamentalmente, a argumentação que já aduzira perante as instâncias e que no tribunal *a quo* e impugnado aresto também não logrou qualquer atendimento.

Disso mesmo constitui inequívoca demonstração, além do mais, o teor conclusivo do pedido, a final, formulado nas respectivas conclusões do presente recurso jurisdicional.

Com efeito, quer nas alegações de recurso apresentadas no Tribunal Central Administrativo, quer nas ora apresentadas neste Supremo Tribunal, dando sempre e injustificadamente por verificado que a impugnada liquidação teve por base a determinação da matéria colectável mediante recurso a métodos indiciários, em ambos reclama, sucessiva e subsidiariamente,

a) se declare que a Administração Fiscal recorreu a métodos indiciários na determinação da matéria colectável por aplicação dos artigos 51º e 52º do CIRC que, em seu entender, são inconstitucionais por violação do disposto no art.º 104º n.º 2 da CRP;

b) se declare nulo e de nenhum efeito o acto tributário por ausência de fundamentação de facto e de direito e consequente violação do disposto nos artigos 21º do CPT, 123º, 125º e 66º do CPA e 53 do CIRC e 3º n.º 2 e 268º n.º 3 da CRP e, agora apenas no presente recurso,

c) se declare inválido ou ineficaz e, como tal, insusceptível de produzir efeitos na esfera jurídica da impugnante, o acto tributário sindicado, por não oportunamente notificada a respectiva fundamentação.

Ora e apenas com a apontada ressalva, ressalva que, em rigor, não contende com o sentido decisório que vai acolher-se, já que a problemática nela suscitada não deixou também de conhecer conveniente pronúncia no sindicado aresto “... a falta da fundamentação da liquidação, embora constitua preterição de uma formalidade legal, não constitui qualquer nulidade, mas apenas autoriza que o interessado requeira a sua notificação ou passagem de certidão que a contenha (cfr., entre outros, os Ac...) ... pelo que, mesmo a verificar-se a não notificação da fundamentação, se mostra irrelevante tal invocação...”, importa antes concluir que, com o presente recurso jurisdicional, a Recorrente mais não faz do que reeditar a argumentação antes de-

senhoviada perante o tribunal *a quo*, controvertendo questões jurídicas já discutidas, apreciadas e decididas pelo tribunal recorrido, ainda mediante apelo à mesma argumentação jurídica que, naquele, não logrou qualquer atendimento.

Assim, não sendo embora caso de se não conhecer do objecto do presente recurso jurisdicional por, em rigor, sempre ser de considerar verificada a necessária antítese discursiva,

Nos termos do disposto nos arts. 713º n.º 5 e 726º do CPC, importa apenas remeter, como efectivamente se remete, pura e simplesmente, “...*para os fundamentos da decisão impugnada*” e, conseqüentemente,

Negar provimento ao presente recurso jurisdicional, confirmando antes e integralmente o aresto com ele impugnado.

Assim acordam os Juizes desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo.

Custas pelo Recorrente, fixando a procuradoria em 50%.

Lisboa, 9 de Outubro de 2002. — *Alfredo Madureira* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Almeida Lopes*.

### Acórdão de 9 de Outubro de 2002.

Recurso nº 492/02. Recorrente: Ministério Público; Recorridas: Maria Virgínia Abreu Fonseca Carvalho e Fazenda Pública; Relator: Ex.mo Conselheiro Dr. António Pimpão (por vencimento).

Com fundamento em vício de violação de lei, errónea qualificação do facto tributário, ausência de fundamentação exigida, dupla tributação e inconstitucionalidade do artº 2º do CCA, a contribuinte Maria Virgínia Abreu Fonseca de Carvalho, residente no lugar da Fonte, freguesia de Antas, V. N. Famalicão, deduziu impugnação judicial contra o acto de liquidação de Contribuição Autárquica do ano de 1998, feita a propósito de ter uma caravana/roulotte no Parque de Campismo de Árvore, em Vila do Conde. Alegou, entre o mais, que a caravana não está assente no Parque de Campismo de Árvore com carácter de permanência pois está afectada a um fim transitório.

Por sentença de fls. 62 e seguintes, o Tribunal Tributário do Porto julgou a impugnação procedente e anulou o acto de liquidação, após ter dado provado que a caravana não está assente no parque de campismo com carácter de permanência e que aí está afectada a um fim transitório.

Não se conformando com esta sentença, dela recorreu o Mº Pº para este STA, tendo apresentado as suas alegações de fls. 71 e seguintes, nas quais conclui que uma caravana tipo residencial instalada desde Janeiro de 1984 até fins de 1998 no mesmo parque de campismo e no alvéolo de tal parque, é de considerar assente no solo, com carácter de permanência.

Não houve contra-alegações.

Foi concedido apoio judiciário à impugnante.

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

- A caravana está no parque de campismo ao longo do ano mediante a autorização do clube dono do parque e o pagamento de uma taxa.

- a impugnante utiliza a caravana para gozo de férias, no período de Verão.

2º Fundamentos

Como é jurisprudência deste STA, é pelas conclusões das alegações que se afere se um recurso versa ou não matéria de facto.

Ora, nas conclusões das alegações do recurso para este STA, o Mº Pº sustenta que a caravana está assente no solo, com carácter de permanência e sem finalidades transitórias.

Logo, a matéria de facto dada como provada foi controvertida pelo Mº Pº.

É quando basta para termos de concluir que o recurso não versa matéria exclusivamente de direito, sendo competente o T.C.A. e não S.T.A. (artº 280º, nº1, do CPPT).

Neste termos, acordam os juizes deste STA em julgar procedente a questão prévia e declaram o STA incompetente em razão da hierarquia e declaram competente o TCA.

Sem custas.

Lisboa, 9 de Outubro de 2002. — *António Pimpão* (relator por vencimento) — *Mendes Pimentel* — *Almeida Lopes* (vencido, pois a matéria de facto relevante não foi controvertida).

### Acórdão de 9 de Outubro de 2002.

**Assunto:**

*Posse. Matéria de facto.*

**Doutrina que dimana da decisão:**

*Um recurso versa matéria de facto se o recorrente, nas conclusões das alegações, discute os elementos integrantes da posse.*

Recurso nº 499/02, Recorrentes: Francisco Augusto Pires Garcia e mulher; Recorrida: Fazenda Publica; Relator: Ex.mo. Sr. Conselheiro Dr. António Pimpão (por vencimento).

Com fundamento em violação da sua posse sobre uma fracção prometida vender, FRANCISCO AUGUSTO PIRES GARCIA e mulher, MARIA DA GRAÇA ISIDORO PINTO GARCIA, deduziram embargos de terceiro à penhora dessa mesma fracção.

Por sentença de fls. 80 e seguintes, o Tribunal Tributário de 1ª Instância de Bragança julgou os embargos improcedentes.

Não se conformando com esta sentença, dela recorreram os embargantes para este STA, tendo apresentado as suas alegações e conclusões de fls. 97 e seguintes, nas quais sustentam ter sido violada a sua posse.

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

Ouvidos sobre a questão prévia, os recorrentes nada disseram.

Corridos os vistos cumpre decidir a questão prévia suscitada pelo Mº Pº.

Como é jurisprudência deste STA, é pelas conclusões das alegações que se faz a delimitação objectiva do recurso. Quer isto dizer que, se nas conclusões das alegações, o recorrente contrariar os factos dados como provados na sentença recorrida ou se invocar factos que não foram tomados em consideração na sentença recorrida, então o recurso não versa matéria exclusivamente de direito, pois também versa matéria de facto.

Ora, fazendo aplicação desta jurisprudência ao caso dos autos, tem-se que na conclusão i), os recorrentes escreveram:

“porquanto, desde a outorga do contra-promessa, em 18 de Julho de 1991, houve transmissão da posse dos promitentes - vendedores para os promitentes-compradores, ora recorrentes”.

E na conclusão j) escreveram:

“tendo estes últimos, em resultado daquela transferência, passado a usar e fruir o bem prometido vender como coisa sua, na convicção de que eram dela proprietários e exercendo sobre a mesma o direito de posse”.

Porém, na sentença recorrida decidiu-se precisamente o contrário, pois escreveu-se o seguinte: “... os factos alegados, por si só e segundo as regras da experiência, não permitiram admitir que os embargantes se convencessem que pelo contrato celebrado lhes foi transmitida a plena propriedade daquela parte do imóvel ...”.

Logo, está discutida a matéria de facto, pelo que competente para decidir este recurso não é este STA mas a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, para onde os recorrentes podem pedir a remessa do processo (art.ºs 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, declarando competente para o efeito a Secção de Contencioso Tributário do TCA.

Custas pelos recorrentes, com 75 Euros de taxa de justiça e metade de procuradoria.

Lisboa, 9 de Outubro de 2002. — *António Pimpão* (relator por vencimento) — *Mendes Pimentel* — *Almeida Lopes* (vencido, pois o recurso só versa matéria de direito).

## Acórdão de 9 de Outubro de 2002.

### Assunto:

*Matéria de facto insuficiente. Ampliação.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*Não constituindo a decisão de facto base suficiente para a decisão de direito, impõe-se ordenar ao tribunal a quo ampliação daquela de modo a permitir esta - artigo 729º, 3, do CPC.*

Recurso n.º 673/02-30 em que é recorrente António Fernandes da Silva Taborda e recorrida Fazenda Pública. Relator, Ex.mo Juiz Conselheiro Mendes Pimentel.

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

António Fernandes da Silva Taborda, residente na Praça Manuel Cerveira Pereira, n.º 3 - 5º Dtº, em Lisboa, inconformado com o acórdão do TCA de fls. 170-176 que julgou improcedente esta impugnação judicial, por si e por TACOL - Exploração de Máquinas de Diversão, Lda, deduzida contra liquidações oficiais de IVA dos anos de 1987 a 1990, no valor global de 4 129 707\$00, vem até nós, assim concluindo a sua alegação de recurso:

“Por tudo o que ficou atrás aduzido, o duto acórdão enferma do vício de contradição entre a matéria dada como assente no tribunal de 1.ª instância (TTCOimbra) e 2.ª instância (TCA) e a decisão proferida pelo tribunal de recurso (TCA), nos termos da alínea c) do n.º 1 do art.º 668º do CPC.”

Por isso, entende que “deverá ser anulada a decisão proferida pelo Tribunal Central Administrativo, substituindo-se aquela por outra que, com base na matéria dada como provada, conclua pela:

- inexistência de facto tributário e errónea avaliação e quantificação da matéria colectável;

- anulação das liquidações de imposto impugnadas.

Não houve contra-alegação.

O distinto PGA entende que o recurso merece provimento.

Corridos os vistos, cumprê decidir.

E a questão colocada pelo recorrente é a da nulidade do acórdão, por contradição entre a matéria de facto e a decisão proferida (alínea c) do n.º 1 do artigo 668º do CPC, *ex vi* artigo 716º, 1, do mesmo compêndio adjetivo).

Do julgamento de facto da instância resultou o seguinte:

1. De acordo com os documentos de fls. 35 e 37 dos autos, a impugnante foi notificada da liquidação em 30.X.1992;

2. Na pessoa do seu sócio-gerente José Manuel Correia Fernandes;

3. Na altura, ainda gerente da mesma;

4. As liquidações em causa respeitam aos anos de 1987, 1988, 1989 e 1990;

5. A actividade de exploração de máquinas de diversão teria tido o seu início em Fevereiro de 1987, em instalações sitas na Avenida Dr. Lourenço Peixinho, Centro Comercial IOTA, Loja 402, em Aveiro;

6. Tendo em 1990 sido objecto de uma acção de despejo;

7. A empresa não efectuou a contabilização de quaisquer valores respeitantes à exploração das referidas máquinas;

8. Embora tenha declarado custos respeitantes à ocupação do lugar em causa;

9. Relativamente aos anos de 1989 e 1990, a empresa declarou valores de, respectivamente, 322 658\$00 e 260 684\$00;

10. Uma vez que a actividade da empresa consistia na exploração de máquinas de diversão tipo *Flipper* (eléctricas), a taxa de IVA a aplicar à respectiva prestação era de 30%, conforme verba 13 da lista III anexa ao CIVA, em vigor nos anos de 1989 e 1990;

11. Tendo a de 17% sido utilizada pela empresa;

12. Havendo, por isso, os Serviços corrigido o imposto liquidado naqueles exercícios;

13. As máquinas em causa foram transportadas para o salão de Aveiro em meados de 1987;

14. Mas sem as respectivas placas de jogos instaladas;

15. A testemunha Licínio Pinto Leitão, passados dois ou três meses, foi, de novo, a Aveiro carregar as máquinas que foram devolvidas;

16. Nunca instalou as placas de jogo nas máquinas, procedimento que, normalmente, é feito dois ou três dias antes da abertura;

17. Das duas vezes que se deslocou ao salão, o mesmo estava encerrado, com papéis a tapar as montras;

18. Por volta de 1989, voltou ao salão para entregar dois bilhares, encontrando o salão ainda encerrado;

19. A presente impugnação foi deduzida em 14.III.94;

20. Não tendo a TACOL efectuado o pagamento das liquidações officiosas no prazo de cobrança voluntária, que terminou a 06.1.1993, em 25.1.93 foram instaurados os processos executivos:

n.º 736-93/1000039, por IVA/87, de 847 385\$00 e juros compensatórios de esc. 888 933\$00;

n.º 0736-93/100004.7, por IVA/88, de 1 263 461\$00 e juros compensatórios de esc. 1 044 276\$00;

n.º 736-93/100005.5, por IVA/89, de 31 965\$00 e juros compensatórios de esc. 16 602\$00;

n.º 0736-93/100008.0, por IVA/90, de 26 069\$00 e juros compensatórios de esc. 11 016\$00.

21. Por termo de 20.X.93, foram apensados ao processo executivo n.º 736-93/1000039 os processos n.os 100004.7, 100005.5 e 100008.0;

22. Por despacho de 20.X.93, nos autos de execução principal foi ordenada a reversão contra António Fernandes da Silva Taborda e outro, ordenando-se, para citação do revertido, a expedição de deprecada;

23. Em 22.II.1994, por deprecada no 18º Bairro Fiscal de Lisboa, o revertido António Fernandes da Silva Taborda, na qualidade de responsável subsidiário nos autos de execução referidos em 20 e 21, foi citado para pagar a quantia de 4 129 707\$00.

Exposto o quadro factual desenhado pelo tribunal *a quo*, impõe-se, desde logo, referir que enferma de comprometedoras imperfeições técnicas.

Na verdade, no *item 5*, diz-se que a actividade de exploração de máquinas de diversão **teria tido** (sublinhado nosso) o seu início em Fevereiro de 1987. Ora, como bem nota o EMMP, "**teria tido** não é o mesmo que teve; teria tido é talvez tivesse e talvez tivesse não é um facto".

Depois, no *item 9*, afirma-se que, "relativamente aos anos de 1989 e 1990, a empresa declarou valores de, respectivamente, 322 658\$00 e 260 684\$00." Mas, valores provenientes de quê? De que actividade? De que prestação de serviços? De exploração de *snookers*, para o que aponta o alegado nos artigos 5º, ii), e 8º, 1.ª parte, da p.i.? Ou de exploração de máquinas de diversão, como considerado pela AF?

No *item 10*, 2.ª parte, inseriu-se nele matéria de direito: *a taxa de IVA a aplicar à respectiva prestação era de 30% conforme verba 13 da lista III anexa ao CIVA, em vigor nos anos de 1989 e 1990.*

Nos *itens 15, 16, 17 e 18*, refere-se actuação da testemunha Licínio Pinto Leitão. Ora, o que importaria consignar era os **factos relevantes** (segundo as várias soluções plausíveis de direito) que o julgador extraiu do seu depoimento (v.g., as máquinas foram devolvidas em tal época; nunca nelas foram instaladas as placas de jogo; no período de ... a ... , o salão esteve encerrado, com papéis a tapar as montras). E assim, a tal cidadão só era de fazer referência em sede de fundamentação de tal julgamento de facto.

Temos, pois, que, contrariamente ao afirmado pelo Rct. (art.º 19º da alegação de recurso), não permite o campo factual delineado pela 2.ª instância concluir que "ficou claramente provado que não existiram os factos tributários que alegadamente teriam existido e que serviram de base à liquidação do imposto." De realçar que a conclusão vertida pelo Rct. no artigo 23º da sobredita peça - "pelo facto de as placas não terem sido instaladas nas respectivas máquinas de diversão nunca poderiam ter funcionado" - não a extraiu o tribunal *a quo*.

Ora, como é entendimento jurisprudencial e doutrinal comum, a interpretação dos factos e as ilações que as instâncias deles retiram, desligadas de qualquer interpretação jurídica, constituem matéria de facto, subtraída, pois, ao conhecimento do tribunal de revista (cfr. artigos 21º, 4, do ETAF e 722º, 2, e 729º, 1 e 2, do CPC, *ex vi* alínea e) do artigo 2º do CPPT).

Destarte, não nos cabe a nós suprir tal lacuna factual, claramente de decisivo interesse para o desfecho da causa.

De concluir é, em seguimento de todo o exposto, que não se perfila, verdadeiramente, no aresto recorrido, oposição dos fundamentos com a decisão, antes insuficiência da matéria de facto para segura decisão conscienciosa *de meritis*.

Impõe-se, assim, a revogação do mesmo acórdão - que não a sua anulação, como defende o recorrente - , para ampliação da sua base de facto, em termos de suficiência para a decisão de direito, em harmonia com o estatuído no artigo 729º, 3, do CPC.

Por tudo o exposto, acorda-se conceder, com a sobredita fundamentação, provimento ao recurso, revogando o aresto recorrido, baixando os autos ao tribunal *a quo*, a fim de serem novamente julgados, se possível pelos mesmos juízes, tendo em consideração, na fixação factual, o pertinentemente explanado supra.

Não é devida tributação.

Lisboa, 9 Outubro de 2002. — *Mendes Pimentel* (relator) — *Vitor Meira* — *Baeta de Queiroz*.

## Acórdão de 9 de Outubro de 2002.

### Assunto:

*Execução fiscal. Título executivo. Certidão emitida pelo Instituto do Emprego e Formação Profissional. Apoio financeiro. Reembolso.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*Os nºs 1 e 2 do artº 155º do C.P.A. constituem credencial bastante para a execução fiscal instaurada com base em certidão emitida pelo I.E.F.P., com vista à cobrança coerciva de quantia relativa a reembolso, ordenado por um Director de um Centro de Emprego, em resultado do incumprimento*



*de obrigações assumidas pelo beneficiário e constantes de termo de responsabilidade, no âmbito de apoio financeiro que aquela instituição lhe concedeu.*

Recurso n.º 702/02. Recorrente: Vila Jardim - Equipamentos e Projectos para Jardim, Lda; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.mo Juiz Conselheiro João Plácido da Fonseca Limão.

Vila Jardim - Equipamentos e Projectos para Jardim, Lda, inconformada com a sentença do M.º Juiz do T.T. de 1.ª Instância de Santarém, que lhe julgou improcedente a oposição que havia deduzido, daquela interpôs recurso para este S.T.A., terminando as suas alegações com a formulação de um quadro conclusivo onde, em síntese e na parte que ora interessa, afirma:

... a situação dos autos não se enquadra na previsão contida na alínea c) do n.º 1 do art.º 248.º do C.P.T., dado que o título/certidão dada à execução não se alicerça em lei especial que lhe confira força executiva. Com efeito:

Tal pretensa força executiva não resulta do art.º 4.º do Dec. Lei n.º 437/78, de 28 de Dezembro, já que este diploma legal não tem aplicação na situação em análise:

O referido diploma legal confere mecanismo de cobrança coerciva específica e individualmente ao Gabinete de Gestão do Fundo de Desemprego e ao Fundo de Desenvolvimento da Mão de Obra;

No caso dos autos, a certidão de dívida foi emitida pelo Instituto do Emprego e Formação Profissional, criado pelo Dec. Lei n.º 519-A2/79, de 29 de Dezembro, derrogado pelo Dec. Lei 247/85, de 12/Julho.

Tais diplomas não atribuem ao Instituto em causa quaisquer poderes de cobrança coerciva.

E o Dec. Lei n.º 437/78, de 28 de Dezembro não confere tais poderes ao Instituto de Emprego e Formação Profissional que, à data, ainda não havia sido criado.

Pelo que inexistente Lei especial que confira força executiva ao título constante dos autos principais.

Termos em que se verifica "in casu" inexistência do título executivo que alicerce e sustente a presente execução fiscal (alínea b) do n.º 1 do art.º 286.º do C.P.T.);

A decisão recorrida violou, por erro de interpretação e aplicação, o art.º 4.º do D.L. n.º 437/78, de 28 de Dezembro e o art.º 248.º do C.P.T., devendo, em consequência, ser revogado.

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, cumpre decidir.

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.

A questão a decidir consiste em saber se as dívidas ao I.E.F.P. podem ser coercivamente cobradas através do processo de execução fiscal e, nomeadamente, se o título dado à execução se apoia em lei que lhe confira força executiva.

A esta questão respondeu a sentença recorrida afirmando "estamos em presença de um título a que, complementado pela documentação reproduzida a fls. 21 e seguintes destes autos, o art.º 4.º do DL 437/78

de 28.12 (... "lei especial"...) atribui, confere força executiva, a ser efectivada no âmbito do processo de execução fiscal, posta a previsão do art.º 148.º do C.P.P.T./art.º 233.º C.P.T."

Este entendimento, todavia, vem controvertido no recurso, porquanto, afirma o recorrente que "a situação dos autos não se enquadra na previsão contida na alínea c) do n.º 1 do art.º 248.º do C.P.T., dado que o título/certidão dada à execução não se alicerça em lei especial que lhe confira força executiva", pois que esta "não resulta do Dec. Lei n.º 438/78, de 28 de Dezembro, já que este diploma não tem aplicação na situação em análise".

A dívida exequenda respeita a apoio financeiro, concedido por despacho da Directora do Centro de Emprego de Santarém para a criação de três postos de trabalho, sendo constituído por um subsídio não reembolsável e por um empréstimo sem juros.

O reembolso da parte concedida a título de empréstimo deveria efectuar-se em seis prestações semestrais, tendo sido apenas paga a primeira.

Por essa razão, por despacho do Director do Centro de Emprego de Santarém, foi determinada a conversão em reembolsável do montante concedido a título não reembolsável e o vencimento imediato da totalidade da dívida e respectiva cobrança coerciva.

Em consequência, foi concedido à executada o prazo de 30 dias para o pagamento voluntário da dívida, o que não aconteceu.

Dispõe o art.º 155.º do C.P.A.:

1 - Quando, por força de um acto administrativo devam ser pagas a uma pessoa colectiva ... prestações pecuniárias, seguir-se-á, na falta de pagamento voluntário no prazo fixado, o processo de execução fiscal regulada no Código de Processo Tributário.

2 - Para o efeito, o órgão administrativo competente emitirá nos termos legais uma certidão, com o valor de título executivo, à repartição de finanças do domicílio ou sede do devedor.

Sendo, como se alcança do D.L. 519-A2/79, art.º 3.º, o I.E.F.P. uma pessoa colectiva de direito publico, e tendo um seu Director ordenado o pagamento da dívida exequenda no prazo de 30 dias, o que não aconteceu, por não ter sido cumprido o clausulado constante do termo de responsabilidade constante de fls. 24, forçoso é reconhecer, face ao n.º 1 do art.º 155.º do C.P.A., que a cobrança daquela deveria fazer-se através de processo de execução fiscal regulado no C.P.T..

Por outro lado, a certidão de dívida, constante de fls. 16, tem o valor de título executivo, conforme se alcança do n.º 2 daquele preceito legal.

Em suma, na situação vertente, devia seguir-se, em sede de cobrança coerciva da dívida exequenda, o processo de execução fiscal, regulado no C.P.T., tendo a dita certidão o valor de título executivo.

Assim e sem necessidade de averiguar se o art.º 4.º do D.L. 437/78, de 28/12, constitui ou não credencial bastante para o efeito, uma vez que, quer o meio processual trilhado quer o título dado à execução encontram apoio nos n.ºs 1 e 2 do art.º 155.º do C.P.A., forçoso é reconhecer que o recurso está votado ao insucesso.

Termos em que se acorda em negar provimento ao recurso e em manter, ainda que com diversa fundamentação, a sentença recorrida.

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

Lisboa, 9 de Outubro de 2002. — *João Plácido Fonseca Limão* (relator) — *Ernâni Figueiredo* — *Lúcio Barbosa*.

## Acórdão de 9 de Outubro de 2002.

### Assunto:

*Liquidação de emolumentos registrais. Inconstitucionalidade. Juros indemnizatórios.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — São devidos juros indemnizatórios a favor do contribuinte quando lhe tenha sido exigido um tributo liquidado por aplicação de uma norma que, na respectiva impugnação judicial, foi julgada inconstitucional.
- 2 — A obrigação de indemnizar não deixa de existir só porque a Administração não é livre de deixar de aplicar a lei, a pretexto da sua inconstitucionalidade.

Recurso n.º 789/02. Recorrente: Agro, SGPS, S.A.; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Conselheiro Baeta de Queiroz.

1.1. AGRO, SGPS, S.A., com sede em Pousada de Saramagos, Vila Nova de Famalicão, recorre da sentença do Mm.º Juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Braga que julgou parcialmente improcedente a impugnação da liquidação de emolumentos registrais por si deduzida, no tocante ao pedido de juros que formulara na petição inicial.

Formula 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 ilícitamente 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 douta 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..

Termos em que deve dar-se provimento ao presente recurso, revogando-se a decisão recorrida na parte em julgou improcedente o pedido de juros formulado, e, consequentemente, ordenar-se o pagamento dos juros peticionados desde a data do pagamento até integral embolso”.

1.2. Não há contra-alegações.

1.3. O Mm.º Juiz sustenta a sua decisão.

1.4. O Ministério Público, a quem foi dada vista do processo, não emitiu parecer no prazo legal.

1.5. O processo tem os vistos dos Exm.ºs. Adjuntos.

2. Vem fixada a actualidade seguinte:

1. A liquidação de 9 326 873\$00 data de 30.03.2000, e foi feita pela Conservatória do Registo Comercial de Vila Nova de Famalicão, tendo a impugnante, nessa data, pago esse valor - descritivo dos emolumentos recebidos, de fls. 360, e ofício do Registo Nacional de Pessoas Colectivas, de 26.03.2001, de fls. 396/399;

2. Em 23.05.2000, a título de complemento de preparo, foram exigidos, à impugnante, que os pagou, mais 45 922\$00 - doc. 3, a fls. 22;

3. Na liquidação, inclui-se o valor de 379\$00 de participação emolumentar - ver liquidação de fls. 360;

4. Antes de deduzir esta impugnação, a impugnante não recorreu hierarquicamente da liquidação;

5. A liquidação refere-se à inscrição, no dito Registo, de um aumento do capital social da impugnante fls. 360”.

3.1. Entendeu a sentença recorrida que a norma do artigo 3º da Tabela de Emolumentos do Registo Comercial, aplicada pelo acto tributário impugnado, viola o princípio da proibição do arbítrio, contido no artigo 2º da Constituição, e por isso anulou aquele acto, na parte em que de tal norma fez aplicação. Mas, por entender, também, que os serviços não podiam ter deixado de aplicar o apontado artigo 3º, já que lhes não compete a formulação de juízos de inconstitucionalidade, concluiu pela inexistência de erro imputável aos serviços e, em consequência, não acolheu o pedido de juros a favor da impugnante.

A única 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 feito pela recorrente.

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 se atenta na sentença recorrida, não cabe à Administração ajuizar sobre a constitucionalidade das leis, sendo certo que se não mostra que tenha sido incorrecta a aplicação que o acto

de liquidação impugnado fez do artigo 3º da Tabela de Emolumentos do Registo Comercial. Mas a obediência que a Administração deve à lei (vejam-se os artigos 266º n.º 1 da Constituição e 55º da LGT) abrange a de todos os graus hierárquicos, e a de todas as origens, não excluindo, nem as normas constitucionais, nem as que integram a ordem jurídica comunitária, estando-lhe vedada a aplicação de lei ordinária que afronte princípios constitucionais ou regras comunitárias a cuja observância esteja obrigado o Estado Português.

Como assim, o facto de a liquidação ter obedecido às disposições legais da Tabela não exclui a existência de erro de direito, consubstanciado na aplicação de lei que não podia ser aplicada, por contrária ao direito constitucional, de acordo com o decidido na sentença impugnada, que neste segmento não vem posta em causa. 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, e além dos que foram juntos ao processo, os acórdãos de 28 de Novembro, 12 e 19 de Dezembro de 2001, nos recursos n.ºs. 26405, 26487 e 26611, respectivamente, e 30 de Janeiro e 30 de Abril de 2002, nos recursos n.ºs 26620 e 123/02, respectivamente.

Daí que sejam devidos os juros peticionados, ao contrário do que foi decidido, 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, concedendo provimento ao recurso, revogar a sentença impugnada, na parte em que julgou improcedente o pedido de juros indemnizatórios, declarando-se, antes, que eles são devidos à recorrente, contados sobre a quantia anulada pela sentença, desde o respectivo pagamento até à restituição.

Sem custas.

Lisboa, 9 de Outubro de 2002. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Fonseca Limão* — *Benjamim Rodrigues*.

## Acórdão de 9 de Outubro 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, o recurso não tem*

*por exclusivo fundamento matéria de direito, por isso que falece à Secção de Contencioso Tributário daquele Tribunal competência hierárquica para o conhecimento do mesmo, radicando-se ela na Secção homónima do TCA.*

Recurso n.º 791/02-30, em que é recorrente SERVOL — Serviços de Petróleos, L.da e recorrida a Fazenda Pública. Relator, o Ex.mo Juiz Conselheiro Dr. Mendes Pimentel.

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

SERVOL - Serviços de Petróleos, Lda, com sede na Rua da Liberdade, 2, Bloco C, 2.º F, em S. Bartolomeu de Messines, deduziu, em três de Janeiro último, a presente impugnação judicial contra liquidação de emolumentos notariais e registrais no montante total de 3 161 550\$00, efectuada em 19.IX.2001.

O Mmo Juiz de Direito do TT de 1.ª Instância de Faro indeferiu liminarmente a petição inicial, nos termos seguintes:

*Indefiro liminarmente a p. i., pois caducou em 18/12/01 o direito de impugnar a liquidação dos emolumentos notariais que foram liquidados à impugnante no dia 19/09/01 -cfr. fl. 46 - tendo ainda em conta que já havia caducado anteriormente, em 10/09/01, o direito à impugnação dos emolumentos de registo.*

*Custas incidentais pela impugnante.*

*Notifique.*

Inconformada, vem até nós a impugnante, culminando a sua alegação de recurso com as seguintes conclusões:

1. A sociedade recorrente só tomou conhecimento de que a liquidação de actos emolumentares era lesiva dos seus interesses legais protegidos em Dezembro de 2001;
2. Dirigiu a sua impugnação daqueles actos ao Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Faro no dia 03.01.2002;
3. De acordo com o que prescreve a al. f) do n.º 1 do artigo 102.º do CPPT, estava em prazo para o fazer;
4. O prazo referido na al. a) do n.º 1 do artigo 102.º do CPPT não é aplicável ao caso dos emolumentos registrais e notariais;
5. Aquele preceito respeita a prestações tributárias em cuja liquidação estejam contidos os meios de defesa de que o interessado dispõe.
6. Na impugnação dos emolumentos feita pela sociedade recorrente foram invocadas violações de princípios fundamentais da ordem jurídica, aos quais a Administração Pública se deve ater;
7. Foi invocada a inconstitucionalidade orgânica das Portarias que aprovavam os emolumentos notariais e registrais;
8. A violação por parte de normas jurídicas de preceitos constitucionais deve ser ferida de nulidade e não de anulabilidade;
9. Da mesma anulabilidade devem ficar feridos os actos praticados à luz daqueles preceitos inconstitucionais;
10. A nulidade, de acordo com o artigo 102.º, 3, do CPPT, é invocável a todo o tempo;
11. Do acto tributário ferido de qualquer ilegalidade pode ser pedida revisão oficiosa no prazo de quatro anos em caso de erro imputável aos serviços (artigo 78.º, 1 e 2, da LGT);
12. No caso de o particular pretender impugnar judicialmente o acto tributário, esse prazo é reduzido a noventa dias;

13. Existe uma manifesta desigualdade sistemática que não deverá ir contra os interesses do particular e, no caso, da sociedade impugnante.

Contra-alegou a Fazenda Pública, pugnando pela manutenção do despacho recorrido.

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

Dado conhecimento integral do douto parecer do M.º P.º às partes, apenas a recorrente se pronunciou, requerendo a remessa do processo ao tribunal competente.

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 3.º da LPTA, 45.º do CPT e 101.º e segs. do CPC.

Como bem nota o EMMP, na 1.ª conclusão, a Rct. afirma um facto que não foi tomado em conta pelo Mmo Juiz *a quo* na decisão recorrida - *só tomou conhecimento de que a liquidação de actos emolumentares era lesiva dos seus interesses legalmente protegidos em Dezembro de 2001*.

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

É que a competência deste STA para apreciação dos recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários de 1.ª instância se cinge a matéria de direito, segundo o estatuído nos artigos 21.º, 4, e 32.º, 1, b), do ETAF e 280.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, 1, b), e 280.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 ir-

relevantes para a decisão do recurso à face da posição de direito que entende adequada.

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

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

E, na mesma linha de pensamento, prescreve a alínea a) do n.º 1 do artigo 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, 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 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 àquele outro Tribunal Superior.

Custas pela impugnante, fixando a taxa de justiça em € 100.

Lisboa, 9 de Outubro de 2002. — *Mendes Pimentel* (relator) — *Vitor Meira* — *Baeta de Queiroz*.

## Acórdão de 9 de Outubro de 2002.

### Assunto:

*Santa Casa da Misericórdia de Lisboa. Isenção da tarifa de conservação de esgotos.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*Não sendo a Santa Casa da Misericórdia de Lisboa um instituto público mas antes uma pessoa colectiva de direito*

*privado e utilidade pública administrativa, quer antes da vigência do DL 519-G2/79, de 29-12, quer após a revogação deste pelo DL 119/83, de 25-02, está a mesma isenta da tarifa de conservação de esgotos no âmbito do art.º 13, al. a), do DL 40397, 24NOV53, e art.º 34 do mesmo DL.*

Recurso n.º 793/02. Recorrente: Santa Casa da Misericórdia de Lisboa;  
Recorrida: Câmara Municipal de Sintra; Relator: Ex.mo Con-  
seheiro Dr. António José Pimpão.

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

1. A Santa da Misericórdia de Lisboa recorre da sentença que, no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa, 3º Juízo, 2ª Secção, julgou improcedente a impugnação do acto tributário da liquidação da taxa de conservação de esgotos, referente ao ano 2000.

Alegou formulando as seguintes conclusões:

a) A Santa Casa da Misericórdia de Lisboa é, nos termos dos seus Estatutos, aprovados pelo Dec-Lei n.º 322/91, de 26 de Agosto, uma pessoa colectiva de utilidade pública administrativa.

b) De acordo com o art.º 30º destes Estatutos, *"mantém-se, a favor da Misericórdia de Lisboa, todas as isenções que lhe foram conferidas por lei"*.

c) Entre as disposições consubstanciadoras de benefícios fiscais, a favor da Misericórdia de Lisboa, destaca-se o art.º 13º do Dec-Lei n.º 40397, de 24 de Novembro de 1955, que estabelece gozar a Misericórdia de Lisboa de isenção de *"impostos, contribuições, taxas ou licenças do Estado ou corpos administrativos, sejam de que natureza forem"*.

d) Já antes da entrada em vigor dos referidos Estatutos, a Misericórdia de Lisboa, segundo a doutrina e jurisprudência correntes, tinha a natureza jurídica de pessoa colectiva de utilidade pública administrativa.

e) Como pessoa colectiva de utilidade pública administrativa, não se encontra abrangida pelo art.º 27º, n.º 2, da Lei n.º 1/87, de 6 de Janeiro, quer porque tal disposição é bem clara na referência ao Estado, seus institutos e outros organismos autónomos personalizados, quer porque, dada a natureza da norma relativa a matéria fiscal, não permite interpretações extensivas, recurso à analogia ou quaisquer interpretações alargadas por recurso a elementos extraliterais.

f) Não sendo a ora recorrente abrangida pelo citado art.º 27º da Lei n.º 1/87, é de concluir que se mantêm em vigor as normas contidas no art.º 34º dos Estatutos aprovados pelo Dec-Lei n.º 322/91 e art.º 13º, al. a) do Dec-Lei n.º 40397.

g) Consequentemente, a Misericórdia de Lisboa encontra-se isenta do pagamento das denominadas "tarifas de conservação de esgotos".

h) Decidindo em sentido contrário, a sentença recorrida violou o disposto no art.º 34º dos Estatutos aprovados pelo Dec-Lei n.º 322/91 e art.º 13º, al. a) do Dec-Lei n.º 40397.

Apresentou a recorrida Câmara Municipal de Sintra alegações nas quais formulou as seguintes conclusões:

1- Bem andou a sentença proferida pelo Tribunal Tributário de 1.ª Instância, de 4 de Fevereiro de 2002, a qual julgou improcedente

a impugnação da liquidação da tarifa de conservação de esgotos de-  
duzida pela Santa Casa da Misericórdia, aqui recorrente, e por isso  
deve ser mantida.

2- A recorrente não está isenta do pagamento da tarifa de con-  
servação de esgotos.

3- A Misericórdia integra-se dentro dos institutos públicos, na espécie  
de estabelecimentos públicos, de carácter cultural e social, organizados  
como serviços abertos ao público e destinados a efectuar prestações  
individuais à generalidade dos cidadãos que dela careçam, não tem  
carácter privado.

4- Distinguem-se das pessoas colectivas de utilidade pública ad-  
ministrativa onde se encaixam p. ex. as associações de bombeiros  
voluntários.

5- A Misericórdia está abrangida pelo disposto no art.º 27º n.º 2  
da Lei 1/87 das Finanças Locais (cfr. Art.º 33º da Lei 42/98).

6- O campo de aplicação das previsões constantes dos art.ºs 27º  
e 33º é mais ampla do que a que aí consta, porquanto pretende-se  
estabelecer que em virtude dos serviços prestados certas e determi-  
nadas prestações devidas às autarquias não são susceptíveis de  
isenções.

7- Ainda que goze da isenção de impostos, emolumentos, taxas  
e encargos de mais-valias devidas ao Município, exceptuam-se dessa  
isenção a tarifa de conservação e tratamento de esgotos (art.º 33º  
1 da Lei 42/98 de 06/08 com referência ao art.º 19º alínea l) do  
mesmo diploma).

8- A tarifa não possui natureza tributária e não é subsumível à  
noção de taxa.

9- A tarifa é uma receita de direito privado, com carácter civil  
e resultante do pagamento de um serviço público pela actividade  
de serviços indispensáveis à colectividade.

10- O serviço prestado não vê o seu valor regulado pelas leis do  
mercado, de oferta e procura, mas por imposições de princípios de  
direito público que obrigam o Estado a praticar preços inferiores  
aos que os particulares praticariam se tivessem a seu cargo a exploração  
desses serviços.

11- A preocupação na fixação do preço é apenas a de cobrir os  
encargos previsíveis de exploração e administração acrescidos do mon-  
tante necessário à reintegração do equipamento.

12- A reforçar a tese de que a tarifa e taxa são duas figuras distintas  
temos a própria lei ao prever regimes diferentes no que respeita à  
competência para a sua fixação e para o regime de isenções.

13- A competência para a fixação das tarifas pela prestação de ser-  
viços ao público pelos serviços municipais ou municipalizados, no  
âmbito do abastecimento da água, recolha, depósito e tratamento  
de lixo, ligação, conservação e tratamento de esgotos e transportes  
colectivos de pessoas e mercadorias pertence à Câmara Municipal  
(art.º 64º 1. j) da Lei 169/99 de 18/09) e a competência para a fixação  
das taxas pertence à Assembleia Municipal (art.º 53º 2. e) do mesmo  
diploma).

14- No que toca a isenções a Lei das Finanças Locais no seu art.º 33º  
isenta o Estado e suas instituições e organismos autónomos perso-  
nalizados do pagamento das taxas devidas às autarquias locais, e o  
n.º 2 de tal preceito determina que as tarifas se exceptuam daquelas  
isenções.

15- A Santa Casa da Misericórdia de Lisboa, aqui recorrente, apenas goza da isenção de "impostos, contribuições, taxas ou licenças do Estado ou dos seus corpos administrativos, sejam de que natureza forem", nos termos do disposto no art.º 4.º do D.L. 322/91 de 26/08 e art.º 13.º do D.L. 40397 de 24/11/1955.

16- Os Estatutos apenas a isentam do pagamento de prestações de natureza tributária, pelo que não está isenta do pagamento da tarifa de conservação de esgotos que não tem natureza tributária representando sim uma receita patrimonial.

O EMMP entende que o recurso merece provimento, pois que a secção vem entendendo que a chamada tarifa de conservação de esgotos é uma verdadeira taxa nesse sentido se tendo já pronunciado o Tribunal Constitucional e o Conselho Consultivo da PGR, nada justificando que se altere esta orientação, pelo que nos termos do artº 34º dos estatutos da recorrente, aprovados pelo DL 322/91, de 26-8, e 13º do DL 40.397, de 24-11-1955, a recorrente está isenta da chamada tarifa em causa.

2. A decisão recorrida fixou o seguinte quadro factual:

Pela factura 83710, de 23JAN2001, os Serviços Municipalizados de Água e Saneamento do Município de Sintra liquidaram à impugnante "tarifa de conservação de esgotos", referente aos prédios nela identificados, do ano de 2000, no montante global de 8.293\$00.

A sentença recorrida julgou a impugnação improcedente sustentando, em síntese, que apesar de o artº 13, al. a), do DL 40397, 24NOV55, estabelecer que a Misericórdia de Lisboa goza de isenção de impostos, contribuições, taxas ou licenças do Estado ou corpos administrativos, seja de que natureza forem e de o artº 34 dos seus Estatutos, aprovados pelo DL 322/91, 26AGO, acrescentar que se mantém a favor dela todas as isenções que lhe foram concedidas por lei, concluiu que se encontram revogados tais preceitos normativos no que respeita à denominada taxa de conservação de esgotos.

Segundo a sentença recorrida o regime das Finanças Locais, no que respeita a isenções relativas às receitas típicas das autarquias tem tido uma evolução no sentido da restrição dessas mesmas isenções uma vez que depois de, no DL 98/84, 29MAR, se estabelecer no art.º 29 que o Estado e seus institutos e organismos autónomos personalizados estão isentos do pagamento de todas as taxas devidas às autarquias locais (deixando em aberto a questão de saber se tal isenção abrangia também os tributos referidos na al. e) do n.º 1 do seu art.º 3º — designados como tarifas), veio a Lei 1/87, 6JAN, estabelecer que relativamente a esses específicos tributos (agora referidos no art.º 12) não ocorria qualquer isenção, situação que se manteve na Lei 42/98, 6AGO, e até se alargou a alguns casos específicos de contribuição autárquica, conforme resulta do art.º 33, n.º 2.

Como à data da entrada em vigor da Lei 1/87 a Misericórdia de Lisboa tinha a natureza de instituto público, cfr. Freitas do Amaral, Curso de Direito Administrativo, Vol. I, 1ª Edição, p. 325, posição reafirmada na 2.ª edição, p. 352, foi abrangida pelo disposto no art.º 27, n.º 2, da referida Lei, ficando revogada a isenção relativamente às tarifas e preços de serviços referidos no art.º 12, designadamente no que concerne à ligação, conservação e tratamento de esgotos. Por isso quando, com o DL 322/91, perdeu aquela natureza, passando a ser pessoa colectiva de utilidade pública administrativa, as isenções que lhe foram conferidas por lei já não abrangiam aqueles tributos, pelo que apenas se mantiveram as isenções vigentes.

Refere, ainda, a sentença em apreciação que independentemente destas considerações a regulamentação constante dos citados artigos 27 e 33 das Leis de Finanças Locais têm um campo de aplicação mais amplo do que apenas o Estado e seus institutos públicos e organismos autónomos personalizados pois que deles se extrai uma norma de sentido mais geral que estabelece que certas e determinadas prestações devidas às autarquias locais em razão dos serviços por elas prestadas, e que a lei expressamente enuncia, não são susceptíveis de isenções — pelo menos pessoais —, nem sequer do Estado, sendo, por isso, tais normas revogatórias das normas com esse entendimento incompatíveis, pelo que, também por esta via, deveria considerar-se revogada a isenção que a impugnante invoca.

A questão que se controverte no presente recurso prende-se com determinar se está a impugnante isenta da referida tarifa de ligação de esgotos.

A resposta a esta questão exige que se averigüe qual a natureza jurídica da impugnante e se a mesma é um instituto público como entendeu a sentença recorrida ou antes uma pessoa colectiva de utilidade pública administrativa como sustenta a recorrente.

E no sentido de que a recorrente Santa Casa da Misericórdia de Lisboa era um instituto público, regido por legislação especial pronunciou-se o Conselho Consultivo da PGR, Proc. N.º 17/82 DR IIª S, n.º 2 de 4-1-1983 o que era expressamente afirmado pelo art.º 61º 1 do DL 519-G2/79, de 29-12.

Contudo este preceito normativo foi revogado pelo DL 119/83, de 25-2, pelo que, em novo parecer, entendeu o referido Conselho Consultivo, DR, II S, n.º 182, de 9-8-1983, atendendo, ainda ao art.º 2º deste último diploma legal, que a recorrente devia ser qualificada não como instituto público mas como pessoa colectiva de utilidade pública administrativa.

Como se escreveu no referido parecer da PGR, Cfr. citado DR de 9-8-93, a Santa Casa da Misericórdia de Lisboa, sendo uma instituição que, na área da cidade de Lisboa, prossegue fins de assistência e de beneficência com fidelidade ao «espírito tradicional da prática da caridade cristã», que, aliás, presidiu à sua fundação, em 1498, por um grupo de cristãos que a instituíram como irmandade ou confraria, não é um instituto público mas uma pessoa colectiva de utilidade pública administrativa, como as demais misericórdias do País, sem embargo de estar sujeita ao regime de forte tutela e intervenção do Estado previsto no Decreto-Lei n.º 40 397, de 24 de Novembro de 1955.

Ainda segundo o mesmo parecer a Misericórdia de Lisboa não goza de uma personalidade de direito público, e se é certo que o Decreto-Lei n.º 40 397 — diploma que promulgou a sua nova reorganização e obedeceu, conforme o seu preâmbulo, «ao propósito de valorizar a instituição», colocando-a no lugar que lhe compete na hierarquia da assistência em razão do âmbito e da complexidade das suas funções — assegura uma larga ingerência do Estado na sua gestão, ela mostra-se justificada pela amplitude da acção desenvolvida pela Misericórdia, que, não obstante o seu âmbito local, se projecta em todo o País pelas funções de coordenação que nela foram delegadas em matéria de assistência e pela concessão da exploração da lotaria e das apostas mútuas desportivas.

Ainda segundo o mesmo parecer foi esta a orientação deste Supremo Tribunal Administrativo, no Acórdão de 15 de Abril de 1946,

o qual afirmou que «apesar de ter um regime jurídico especial entre as "suas pares" do resto do País, nunca deixou de ser uma associação de beneficência ou humanitária» pois que a Santa Casa da Misericórdia de Lisboa seria uma pessoa colectiva de utilidade pública administrativa, cuja personalidade jurídica não se confunde com a personalidade do Estado, nem o seu património se confunde com o património deste.

Resta, por isso, concluir que a recorrente tinha a natureza jurídica de pessoa colectiva de direito privado e utilidade pública administrativa e passou a ter a natureza jurídica de pessoa colectiva de direito público (instituto público) no período de vigência do DL 519-G2/79, de 29-12, até à sua revogação pelo DL 119/83, de 25-02, passando a partir deste a assumir aquela natureza.

Estabelece o mencionado art.º 13, al. a), do DL 40397, 24NOV55, que a Misericórdia de Lisboa goza de isenção de impostos, contribuições, taxas ou licenças do Estado ou corpos administrativos, seja de que natureza forem.

Nesta perspectiva se entende o art.º 1º do DL 322/91, 26AGO, ao estabelecer que a recorrente é uma pessoa colectiva de utilidade pública administrativa acrescentando o art.º 34 do mesmo DL que se mantém a seu favor todas as isenções que lhe foram concedidas por lei.

Por isso a questão controvertiva consiste em saber se a recorrente mantém a isenção da tarifa de conservação de esgotos ao abrigo daquele art.º 13, al. a), do DL 40397, 24NOV55, tal como defende a recorrente ou se aquela isenção foi revogada como é defendido pela sentença em apreciação.

Independentemente da natureza jurídica da denominada tarifa de conservação de esgotos torna-se irrelevante, na situação concreta dos presentes autos, determinar se estamos perante uma tarifa ou taxa pois que merecerá o mesmo tratamento jurídico quer se trate de uma ou outra realidade já que a mencionada isenção de impostos, contribuições, taxas ou licenças do Estado ou corpos administrativos, seja de que natureza forem sempre englobará, como se escreveu na sentença recorrida, a quantia liquidada e em apreciação nos presentes autos ainda que a mesma fosse de qualificar como tarifa.

É certo que, conforme na sentença em apreciação se escreveu, o regime das Finanças Locais, no que respeita a isenções relativas às receitas típicas das autarquias tem tido uma evolução no sentido da restrição dessas mesmas isenções uma vez que depois de, no art.º 29º de no DL 98/84, 29MAR, se estabelecer que o Estado e seus institutos e organismos autónomos personalizados estão isentos do pagamento de todas as taxas devidas às autarquias locais veio a Lei 1/87, 6JAN, estabelecer que relativamente a esses tributos, agora identificados no art.º 12, não ocorria qualquer isenção, situação que a Lei 42/98, 6AGO, manteve e até alargou a alguns casos de contribuição autárquica, cfr. art.º 33, n.º 2.

Contudo quando entrou em vigor esta Lei 1/87 e contrariamente ao afirmado na sentença recorrida tinha a recorrente não a natureza de instituto público mas a de pessoa colectiva de direito privado e utilidade pública administrativa pelo que não ficou abrangida pela revogação das indicadas isenções.

Não deixa de se estranhar que esta última lei tenha revogado tal isenção quanto ao Estado e seus institutos e organismos autónomos personalizados e não a tenha revogado quanto à recorrente como pessoa colectiva de direito privado e utilidade pública administrativa.

Contudo parece não poder ser outra a interpretação dos preceitos normativos anteriormente mencionados.

Assim e contrariamente ao entendimento da sentença recorrida quando afirma que à data da entrada em vigor daquela Lei 1/87 a Misericórdia de Lisboa tinha a natureza de instituto público temos de concluir que não tem esta natureza a recorrente pelo que não ficou abrangida pelo disposto no art.º 27, n.º 2, da referida Lei 1/87 pelo que não foi revogada, no que respeita à recorrente, a isenção referente às tarifas e preços de serviços referidos no art.º 12, designadamente no que respeita à ligação, conservação e tratamento de esgotos.

Nem releva a argumentação da sentença recorrida de que a regulamentação constante dos citados artigos 27º da Lei 1/87 e 3º da Lei 42/98 (Leis de Finanças Locais) têm a virtualidade de ter um campo de aplicação mais amplo do que apenas o Estado e seus institutos públicos e organismos autónomos personalizados já que deles se extrairia uma norma de sentido mais geral, estabelecendo que certas e determinadas prestações devidas às autarquias locais em razão dos serviços por elas prestadas, e que a lei expressamente enuncia, não seriam susceptíveis de isenções, pelo menos pessoais, nem sequer do Estado, sendo tais normas revogatórias das normas com esse entendimento incompatíveis, pelo que, também por esta via, deveria considerar-se revogada a isenção que a impugnante questiona nos presentes autos.

Com efeito estabelecendo certa norma determinada isenção e não se mostrando a mesma revogada é de concluir que a mesma se mantém a favor da recorrente ainda que tal isenção tenha sido revogada quanto ao Estado, seus institutos públicos e organismos autónomos personalizados.

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 conceder provimento à impugnação, anulando a liquidação impugnada.

Sem custas.

Lisboa, 9 de Outubro de 2002. — António Pimpão (Relator) — Mendes Pimentel — Vítor Meira.

## Acórdão de 9 de Outubro 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 801/02, em que é recorrente o Subdirector Geral dos Impostos e recorrida a Empresa de Tráfego e Estiva. Relator, o Ex.mo Juiz Cons.º Dr. Vítor Meira.

”Empresa de Tráfego e Estiva, S.A.” recorreu para o Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa do despacho de indeferimento de recurso hierárquico do Subdirector Geral dos Impostos.

Por sentença do M.º Juiz daquele tribunal foi julgado procedente o recurso e anulado o acto de indeferimento.

Inconformado com tal decisão recorreu o Subdirector Geral dos Impostos para este Supremo Tribunal Administrativo pedindo a anulação daquela decisão, formulando as seguintes conclusões:

— Os encargos financeiros suportados pela recorrente contenciosa, no exercício de 1990 e relativos aos empréstimos prestados pela recorrente contenciosa a sociedades suas associadas ou participadas, não foram indispensáveis para a realização dos proveitos e ganhos desse seu exercício;

— De igual forma, os questionados encargos financeiros não foram indispensáveis à manutenção da fonte geradora dos seus proveitos;

— A Administração Fiscal é lícito proceder à correcção da matéria colectável da recorrente contenciosa, no exercício em questão, considerando a irrelevância daqueles encargos financeiros como custo de exploração, uma vez que deveriam ter sido suportados pelas empresas beneficiárias dos financiamentos correspondentes, empresas que com ela têm uma relação privilegiada;

— A sentença recorrida ao decidir como decidiu, violou o n.º 1, alínea c) do artigo 23.º e o n.º 1 do artigo 57.º, ambos do CIRC.

Contra-alegou a recorrida, pedindo a manutenção da decisão, formulando as seguintes conclusões:

1.ª) Nos termos do art.º 282.º; n.º 3, do Código de Procedimento e de Processo Tributário, o prazo para a recorrente apresentar as suas alegações é de 15 dias a contar da data do despacho de admissão do recurso, o que não aconteceu, pelo que o recurso deve ser julgado deserto;

2.ª) A actividade da recorrida é exercida quer de forma directa, quer de forma indirecta, neste último caso, através da detenção de participações sociais dominantes noutras sociedades;

3.ª) A complexidade da actividade económica obriga as empresas a autonomizarem ramos ou sectores de actividade, que passam a ser exploradas por outras sociedades, todas inseridas no mesmo Grupo Económico;

4.ª) No caso da recorrida, por força da lei, ela estava impedida de exercer actividades conexas com a de operadora portuária, sendo certo que essas actividades exercidas pelas participadas permitiram à recorrida e às participadas, concorrendo em conjunto, ganhar concursos de prestações globais de serviços;

5.ª) A dotação de meios feita pela recorrida às suas participadas permitiu, deste modo, a obtenção de proveitos tributados;

6.ª) O artigo 23.º, do Código do IRC, não limita a aceitação de custos apenas àqueles que estejam directamente relacionados com a empresa, antes permitindo a aceitação de custos inerentes uma actividade indirecta;

7.ª) O artigo 23.º, do Código do IRC, pretende, para a aceitação fiscal de custos, que haja uma correlação entre proveitos e custos;

8.ª) Os proveitos resultantes das participadas, sejam dividendos, sejam mais-valias da alienação das participadas, seja a própria ac-

tividade destas permitindo que a entidade-mãe aumente os seus negócios, são tributáveis pelo que, concomitantemente, os custos inerentes às participadas são também fiscalmente dedutíveis;

9.ª) A própria Administração Fiscal, na fundamentação do acto recorrido, reconheceu que os custos suportados pela recorrida eram admissíveis nos termos do artigo 23.º, do CIRC;

10.ª) A dita sentença recorrida não merece, assim, qualquer censura ao considerar como fiscalmente ilegíveis os custos suportados pela recorrida;

11.ª) Não procede também a tese da entidade recorrente, segundo a qual a sentença recorrida teria violado o art.º 57.º, do CIRC, uma vez que a correcção à matéria colectável feita à recorrida não se fundamentou no art.º 57.º, do CIRC;

Pelo Exmo. Magistrado do Ministério Público foi emitido parecer no sentido da incompetência em razão da hierarquia do Tribunal para conhecer do recurso por o recorrente afirmar factos que contrariam outros fixados e nos quais se fundamentou a decisão recorrida.

Ouvido o recorrente sobre tal questão prévia veio ele dizer que, embora as conclusões se reportem aparentemente a matéria de facto prendem-se com o enquadramento jurídico e natureza das correcções à matéria tributável. Todavia, se assim se não entendesse, requeria desde logo a remessa ao Tribunal Central Administrativo.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

A sentença recorrida considerou provados os seguintes factos:

1. a recorrente exerce a actividade de operadora portuária;
2. essa actividade está legalmente limitada (DL 282-A/84, 20AGO, e DL 151/91, 15MAI) às operações de estiva, desestiva, transbordo, movimentação e arrumação em cais, terraplenos ou armazéns, formação e decomposição de unidades de carga, recepção, armazenagem e entrega, operações complementares e, em geral, todas as que requerem as mercadorias desembarcadas ou destinadas a embarque dentro da zona portuária;
3. os agentes económicos que procuram os serviços dos operadores portuários pretendem, também, a prestação de outros serviços para além dos relativos às operações referidas em 2, como seja o transporte da mercadoria da zona portuária para as suas instalações, ou vice-versa, dando preferência na contratação às entidades que se propõem realizar esses serviços de forma integrada;
4. com vista a poder satisfazer essa pretensão por parte dos seus eventuais clientes e garantir competitividade no mercado, a recorrente constituiu um grupo económico com empresas participadas, empresas essas que se dedicam a actividades complementares da sua;
5. no exercício de 1990 a recorrente beneficiou de um total de 1.159.648.529\$00 de empréstimos (sendo 1.520.000.000\$00 de empréstimos bancários e 39.648.539\$00 de empréstimos de sócios);
6. suportando pelos mesmos encargos financeiros no montante de 266.320.190\$00;
7. nesse mesmo exercício a recorrente facultou às suas participadas financiamentos (suprimentos e outros empréstimos) num total de 139.390.118\$00;
8. a administração fiscal considerou que o facultado às empresas participadas resultava do obtido através dos empréstimos, pelo que a parte correspondente a encargos financeiros (23.801.755\$00) não podia ser aceite como custo porquanto não tinham sido indispensáveis à obtenção dos proveitos, tendo efectuado as competentes correcções e liquidação de IRC;



9. dessa liquidação apresentou a recorrente reclamação graciosa que (nessa parte, que é a que interessa aos autos) lhe foi indeferida, com o mesmo fundamento;

10. desse indeferimento foi interposto recurso hierárquico;

11. na instrução desse recurso foi emitido o parecer (de fls. 83 a 91) de que tais custos, na medida em que resultantes da aplicação dos capitais em empresas associadas nas especiais condições da actividade desenvolvida pela recorrente, deviam ser considerados como indispensáveis à manutenção da fonte produtora, não havendo lugar às correcções efectuadas que, a terem lugar, seriam em sede de proveitos, relativamente à remuneração dos financiamentos efectuados;

12. sobre tal parecer foi emitido o parecer do chefe de divisão (de fls. 91) segundo o qual, não obstante os argumentos aduzidos (e a inaplicabilidade do sugerido pelo decurso do prazo de caducidade da liquidação), face às relações especiais entre as empresas e a ausência de remuneração dos suprimentos efectuados, entendia não estar comprovada a indispensabilidade dos custos;

13. por seu turno o director de serviços aderiu ao parecer do chefe de divisão;

14. finalmente, o Sub-Director Geral dos Impostos decidiu, por delegação: "Concordo, pelo que com base nos fundamentos validamente invocados indefiro o recurso, pois, na verdade, os encargos financeiros suportados com o financiamento da associada não podem ser considerados como custo, por não serem indispensáveis à obtenção dos proveitos ou ganhos, tanto mais que não os repercutiu à associada".

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 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 transcreeveram sustenta a recorrente, como refere o Ministério Público, nas duas primeiras conclusões, a não indispensabilidade dos encargos para a realização dos proveitos e ganhos desse seu exercício nem para a manutenção da fonte geradora dos seus proveitos. Ora tais factos não foram dados como provados na sentença que, pelo contrário, fundamentou a decisão sobre a indispensabilidade de tais encargos. Saber se o encargo é ou não indispensável é uma conclusão de facto e não uma questão de direito. Assim sendo, haverá que concluir que o recurso não versa apenas matéria de direito, o que determina a incompetência hierárquica do Supremo Tribunal Administrativo para dele conhecer.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência em declarar este Supremo Tribunal Administrativo incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso, cabendo tal competência

ao Tribunal Central Administrativo, para onde os autos deverão ser oportunamente remetidos atento o requerido.

Sem custas.

Lisboa, 9 de Outubro de 2002. — Vítor Meira (relator) — Baeta de Queiroz — Benjamim Rodrigues.

## Acórdão de 9 de Outubro de 2002.

### Assunto:

*Prazo para impugnar acto tributário da liquidação de emolumentos. Violação do direito comunitário.*

### 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.*

*Não viola o direito comunitário o prazo de caducidade do direito de impugnação de 90 dias, estabelecido no artº 102º do CPPT, aplicável à impugnação da liquidação de emolumentos, contado a partir do respectivo pagamento, porque, no seu conjunto os meios colocados à disposição do administrado respeitam o princípio da equivalência com o direito interno e o princípio da efectividade.*

Recurso n.º 814/02. Recorrente: Auchan, SGPS, S. A.; Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Ex.º Conselheiro António Pimpão.

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

1. Auchan, SGPS, S. A., recorre da sentença que, no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa, 2º Juízo, 1ª Secção, julgou extemporânea e por isso improcedente a impugnação do acto tributário da liquidação de emolumentos registrais, no montante de 15.354.941\$00.

Alegou formulando as seguintes conclusões:

A - Devem as presentes alegações ser admitidas, por tempestivas, nos termos dos artigos 282º, n.º 3 do CPPT e 145º, n.º 5 do CPC;

B - A recorrente, convicta da razão que lhe assiste, de forma alguma pode concordar com a sentença que julgou improcedente, por extemporaneidade, a impugnação de acto tributário de liquidação de emolumentos registrais.

C - Pois, o referido acto tributário de liquidação de emolumentos é contrário ao direito comunitário, nomeadamente ao artigo 10º da Directiva 69/335 do Conselho.

D - É incontestável que o Estado Português, ao arrepio do disposto no artigo 249º CE, não transpôs para a ordem jurídica interna o citado normativo comunitário.

E - Este comportamento, violador do citado artigo 249º CE, não permite que os cidadãos nacionais conheçam o verdadeiro alcance dos seus direitos.

F - Ora, é jurisprudência constante do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias (TJCE), que enquanto o Estado-membro não transpuser uma Directiva, as normas nacionais relativas a prazos são inaplicáveis.

G - Este entendimento funda-se na concepção do primado do direito comunitário, concebido no caso *Simmenthal*, de 9 de Março de 1978.

H - No seguimento deste caso, formou-se a convicção que o juiz nacional deve interpretar o direito à luz do texto e finalidade da Directiva, cfr., Acórdão proferido no âmbito do caso *Marleasing*, de 13 de Novembro de 1990.

I - Como culminar desta sequência jurisprudencial, no caso *Factortame*, de 16 de Junho de 1990, estabeleceu-se o afastamento da norma processual interna quando esta impeça ou dificulte a eficácia dos direitos estabelecidos e reconhecidos à luz do direito comunitário.

J - Atento o exposto, sendo verdade que o Juiz nacional deve aplicar o direito comunitário, através de mecanismos processuais internos, é instado a ignorar esse mesmo direito processual que rege os seus actos de jurisdição, sempre que estes impeçam ou dificultem a plenitude dos efeitos do normativo comunitário, pelo que,

L - Quando as normas processuais internas conflituem com o direito comunitário, terão que ser julgadas inaplicáveis por força do primado do direito comunitário.

M - Por outro lado, não se pode comparar o caso em análise nos presentes autos com aqueles dos quais resultaram os acórdão de 15 de Setembro de 1998 (*caso Spac SpA*), acórdão de 10 de Julho de 1997 (*caso Palmisani*) e acórdão de 17 de Julho de 1997 (*caso Haahr Petroleum Ltd*) porquanto,

N - Nos supra-referidos casos estava em causa um período de caducidade que oscilava entre 3 e 5 anos contados desde o momento da prática do facto, e um ano a contar da efectiva transposição da Directiva.

O - Nestes casos o TJCE considerou tais prazos razoáveis dado que não colidem com o princípio da efectividade, ou seja,

P - Não tornam praticamente impossível ou extraordinariamente difícil o exercício de direitos emergentes de uma directiva não transposta.

Q - Ora, o caso analisado nos presentes autos assume contornos radicalmente diferentes, dado que está em causa um prazo de caducidade de 90 dias, o que,

R - Sem qualquer dúvida colide com o princípio da efectividade, uma vez que impossibilita o exercício de direitos emergentes de uma directiva não transposta.

S - Por outro lado, a recorrente não se pode conformar com a afirmação do Meritíssimo Juiz *a quo*, que declara a equivalência hierárquica entre as normas de natureza comunitária e o direito constitucional interno.

T - Ora, tal não se afigura correcto porquanto, atento o princípio da garantia da capacidade para o cumprimento da função das comunidades, o primado do direito comunitário,

U - Consubstancia uma exigência existencial da própria comunidade, enquanto ordenamento jurídico uniforme.

V - Neste sentido pronunciam-se André Gonçalves Pereira e Fausto Quadros (*in* Manual de Direito Internacional Público 3.ª Edição, Al-

medina, 1995, pg. 125), os quais declaram “a uniformidade do Direito Comunitário impõe o primado de todo o direito comunitário (. . .) sobre todo o direito estadual (inclusive a Constituição), seja este anterior ou posterior aos tratados comunitários ou à norma comunitária concretamente em causa.”

X - Assim, de acordo com a tese sustentada pelos referidos autores, o direito comunitário, na hierarquia das fontes de direito de cada Estado-Membro, ocupa um grau supraconstitucional.

Z - Esta tese vem também acolhida na jurisprudência vertida no Acórdão de 15 de Julho de 1974, proferido no caso *Costa/Enel*, processo 6/64, nos termos do qual o Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias se pronuncia no sentido de o Tratado CEE ter instituído uma Ordem Jurídica própria, integrada no Sistema Jurídico de cada Estado-Membro, e que se impõe aos respectivos órgãos jurisdicionais.

AA - Consequentemente, atenta a supra-referida jurisprudência, bem como a resultante do já citado caso *Simmenthal*, é manifesta a dignidade superior do Direito Comunitário sobre todo o Ordenamento Jurídico Nacional, incluindo as normas de natureza constitucional.

AB - Assim, e ao contrário do defendido na Sentença ora recorrida, a violação de norma comunitária obsta à contagem dos prazos processuais nacionais até que a Directiva 69/335/CEE, do Conselho, de 17/7/69 seja correctamente transposta para o Ordenamento Jurídico Nacional, o que dada a maior dignidade das normas comunitárias não implica uma melhor tutela do que a dada às normas de fonte interna.

AC - De qualquer forma, por assumir importância fundamental para a decisão da causa a interpretação a dar a um acto adoptado por Instituições da Comunidade, e atento o disposto no artigo 234º (ex. artigo 177º), do Tratado de Amsterdão os autos deverão ser remetidos a título prejudicial para o Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias, para que este se pronuncie sobre as seguintes questões:

“Pode um Estado-Membro que, ao arrepio do disposto no artigo 249º do Tratado de Amsterdão, não transpôs a Directiva 69/335/CEE, do Conselho, de 17/7/69, para o seu ordenamento interno e com essa omissão não permite que os particulares conheçam a totalidade dos direitos que lhes assistem, invocando normas processuais internas pura obstar à plenitude dos efeitos do sobredito normativo comunitário?”;

“É legítimo que o Estado invoque um prazo de caducidade de 90 dias, previsto no ordenamento jurídico interno, para se abster de conhecer um direito emergente de uma Directiva Comunitária (in casu Directiva n.º 69/335/CEE), não transposta no prazo nela previsto?”;

“O prazo de 90 dias, contados desde o momento em que a obrigação tributária se torna exigível, colide com o princípio da efectividade?”

AD - O Meritíssimo Juiz *a quo*, não poderia decidir no sentido de a inconstitucionalidade, de que enferma a norma base da liquidação impugnada, por violação do princípio da legalidade, não gerar o vício de nulidade mas o de mera anulabilidade.

AE - Pois, ressalvam-se os casos em que, quando seja atingido o núcleo essencial de um direito fundamental, o vício será a nulidade e não a anulabilidade.

AF - As razões que levam o máximo tribunal administrativo a pronunciar-se no sentido da mera anulabilidade, prendem-se com os princípios da certeza e segurança jurídica.

AG - Ora, em primeira linha, a recorrente, entende ser violado o núcleo essencial do direito de propriedade, pelo que,

AH - A liquidação de que foi alvo consubstancia uma clara situação de confisco, porquanto se vê despojada de um bem, sem que haja qualquer título legitimador de tal acto.

AI - Por outro lado, quem colocou em crise os mencionados princípios de certeza e segurança, foi o próprio Estado Português ao, pela sua inércia violadora do disposto no artigo 249º CE, não permitir que os seus cidadãos conhecessem os seus direitos em toda a sua extensão.

AJ - Assim, não se afigura legítimo que o Estado venha invocar o seu comportamento, ilícito e culposo, sublinhe-se, para se abster de responder ao pedido.

AL - Deve ser salientado que a violação do núcleo essencial do direito de propriedade resulta do próprio texto constitucional, nomeadamente do seu artigo 103º, n.º 3.

AM - Acresce que a jurisprudência fundamentadora da posição adoptada pelo Meritíssimo Juiz *a quo*, mostra-se contraditória com o Acórdão do Pleno, de 31 de Outubro de 1990, in Acórdãos Doutrinários, 353, 666, bem como Acórdão da Secção de Contencioso Tributário do STA, de 27 de Outubro de 1999, proferido no âmbito do Recurso n.º 23 272.

AN - Dos termos dos citados Acórdãos, resulta que a inconstitucionalidade das leis é um vício tão grave que pode ser invocado em sede de Oposição.

AO - Ora, tal só será possível se a sua não impugnação não lhe atribuir estatuto de “caso resolvido”, o que,

AP - Só é juridicamente possível, se se considerar que, o acto de liquidação enferma de nulidade e não de mera anulabilidade.

AQ - Nestes termos, o acto tributário de liquidação de emolumentos Registrais é nulo, sendo sindicável a todo tempo, pelo que,

AR - A impugnação de acto tributário de liquidação de emolumentos Registrais, é tempestiva, só assim se assegurando os princípios de certeza, segurança, justiça e proporcionalidade.

Nestes termos e nos mais de direito aplicáveis deve ser dado provimento ao presente recurso, revogar-se a sentença recorrida, por estar demonstrado que a violação do direito comunitário, por um lado, e a inconstitucionalidade, por outro, são geradores de nulidade do acto tributário de liquidação de emolumentos Registrais, pelo que a Impugnação, não pode deixar de ser considerada tempestiva pois o Estado Português não pode invocar contra os particulares a sua própria inércia pela não transposição da Directiva Comunitária n.º 69/335, do Conselho de 17 de Julho, como lhe impunha o artigo 249º CE.

Caso assim não se entenda, requer-se que os autos, na parte respeitante à análise da violação do direito comunitário, sejam, nos termos do disposto no artigo 234º do Tratado de Amsterdão, enviados a título prejudicial ao Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias para que este se pronuncie sobre as seguintes questões:

*“Pode um Estado-Membro que, ao arrepio do disposto no artigo 249º do Tratado de Amsterdão, não transpôs a Directiva 69/335/CEE, do Conselho, de 17/7/69, para o seu ordenamento interno e com essa omissão não permite que os particulares conheçam a totalidade dos direitos que lhes assistem, invocando normas processuais internas para obstar à plenitude dos efeitos do sobredito normativo comunitário?”;*

*“É legítimo que o Estado invoque um prazo de caducidade de 90 dias, previsto no ordenamento jurídico interno, para se abster de conhecer um direito emergente de uma Directiva Comunitária (in casu Directiva n.º 69/335/CEE), não transposta no prazo nela previsto?”;*

*“O prazo de 90 dias, contados desde o momento em que a obrigação tributária se torna exigível, colide com o princípio da efectividade?”*

O EMMP sustenta que o recurso não merece provimento no seguimento de jurisprudência deste STA e que o requerido reenvio deve ser indeferido.

2. A sentença recorrida fixou o seguinte quadro factual:

1. No dia 14.10.1996, um administrador, actuando em representação da Ite, outorgou, no 5º Cartório Notarial de Lisboa, a escritura de aumento de capital e consequente alteração parcial do contrato social daquela, junta a fls. 18/20 e cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido.

2. Em tal escritura, além do mais, foi dado cumprimento ao deliberado em reuniões da Assembleia Geral da Ite no sentido do aumento do respectivo capital social de cinco milhões de escudos para dez mil milhões de escudos.

3. Na sequência e com base na prática do acto indicado em 1., os responsáveis da Ite formularam, pelas ap. 16 e 17 de 8.11.1996, pedidos de registo de reforço do capital e nomeação do conselho fiscal.

4. Relativamente a tais pedidos de registo, pela Conservatória do Registo Comercial de Lisboa, em 8.11.1996, foi elaborada conta de emolumentos e exigido à Ite o pagamento do montante total, a título de preparo, de 16.901.483\$00.

5. A Ite pagou a quantia aludida em 4., mediante cheque datado de 6.11.1996, tendo, posteriormente, sido devolvida, em 5.12.1996, a diferença do valor da conta definitiva para com o preparo efectuado, no montante de 1.546.542\$00.

6. A importância aludida em 4. foi liquidada e cobrada em função do valor do acto e ao abrigo da Tabela de Emolumentos, aprovada pela Port.883/89 de 13.10., com redução a metade, nos termos do art. 57º da L.10-B/96 de 23.3., sendo 14.999.550\$00 respeitantes a emolumentos e 355.391\$00 a título de participação emolumentar devida aos funcionários.

7. A p.i. desta impugnação judicial foi apresentada na RF do 6º BF de Lisboa em 20.3.2000.

3.1. A decisão recorrida pronunciou-se pela intempestividade da impugnação por haver sido interposta para além do prazo de 90 dias a que se refere o artº 102º 1 do CPPT e do anterior art.º 123º 1 a) do CPT.

Importa, por isso, determinar se é ou não intempestiva a impugnação ao que acresce que igualmente importa apreciar se se justifica o requerido reenvio prejudicial.

3.2. Conforme resulta da matéria de facto provada a presente impugnação foi apresentada em 20 de Março de 2000 tendo os emolumentos sido liquidados e pagos entre Novembro e Dezembro de 1996.

Deu, por isso, entrada muito para além do prazo de 90 dias a que se reporta o artº 102º 1 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 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 é 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, passaremos 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).

É 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 nor-

mas 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 nº 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.

3.3. E 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 eventualmente feridas de ilegalidade, entre os quais figura o pedido de revisão da liquidação, seguido de eventual reacção contenciosa contra o seu eventual indeferimento.

Para afirmar a tempestividade da impugnação sustenta a recorrente que o acto tributário da liquidação em apreciação violou princípios fundamentais do direito comunitário e nomeadamente aquele princípio da efectividade e daí que tenha requerido a este STA que suspenda a instância e suscite reenvio prejudicial.

Entende-se, contudo, aderindo a jurisprudência deste STA e nomeadamente ao Ac. de 12-12-2001, Rec. 26.233, que de perto passaremos a acompanhar, que se torna desnecessário questionar o TJCE sobre tal questão.

Com efeito entende-se que pode o administrado reagir contra actos ilegais de liquidação de tributos, quando está em causa a violação de normas de direito comunitário, quer pela via da impugnação judicial, para a qual dispões do mencionado prazo de 90 dias, quer, no caso de não pagamento do tributo, pela impugnação, dentro do prazo de oposição à execução fiscal, nos termos da alínea a) do n.º 1 do art. 286º do C.P.T., quer pela revisão do acto tributário, nos termos dos arts. 94º do C.P.T. e 78º da L.G.T., seguida de eventual impugnação contenciosa de decisão de indeferimento.

É será perante o conjunto dos meios facultados ao administrado, para obterem a restituição de receitas tributárias ilegalmente cobradas, que será de aferir da compatibilidade do direito nacional com o direito comunitário e não apenas perante o processo de impugnação judicial.

Na verdade o tribunal nacional encontra-se dispensado de suscitar o reenvio prejudicial, quando o T.J.C.E. já tiver apreciado, anteriormente, a questão que é objecto do processo.

Conforme se escreveu no acórdão do T.J.C.E. de 17-11-98, processo n.º C-228/96, publicado em Colectânea de Jurisprudência, 1998, página I-7141:

“1. Na ausência de regulamentação comunitária em matéria de restituição de impostos nacionais indevidamente cobrados, compete à ordem jurídica interna de cada Estado-Membro designar os órgãos jurisdicionais competentes e regulamentar as modalidades processuais dos recursos jurisdicionais destinados a assegurar a protecção dos direitos que o direito comunitário garante aos particulares, desde que, por um lado, essas modalidades não sejam menos favoráveis que aquelas que dizem respeito a recursos similares de natureza interna (princípio da equivalência) e, por outro, que não tornem na prática impossível ou excessivamente difícil o exercício dos direitos conferidos pela ordem jurídica comunitária (princípio da efectividade).

Quanto ao princípio da efectividade, é compatível com o direito comunitário a fixação de prazos razoáveis de recurso sob pena de caducidade no interesse da segurança jurídica que protege ao mesmo tempo o contribuinte e a administração em causa. Com efeito, tais prazos não são de natureza a tornar praticamente impossível ou excessivamente difícil o exercício dos direitos conferidos pela ordem jurídica comunitária. Para este efeito, um prazo nacional de caducidade de três anos que corre a contar da data do pagamento impugnado parece razoável.

O respeito do princípio da equivalência pressupõe, por sua vez, que a modalidade em discussão se aplica indiferentemente aos recursos fundamentados na violação do direito comunitário e àqueles fundados na violação do direito interno, quando se trata do mesmo tipo de impostos ou taxas. Este princípio não pode, em contrapartida, ser interpretado como obrigando um Estado-Membro a estender, ao conjunto das acções da restituição de impostos ou taxas cobrados em violação do direito comunitário, o seu regime de restituição mais favorável. Assim, o direito comunitário não se opõe a que a legislação de um Estado-Membro contenha, ao lado de um prazo de prescrição de direito comum aplicável às acções de repetição do indevido entre particulares, modalidades particulares de reclamação e de recurso judicial menos favoráveis para a impugnação de impostos e outras imposições. Só seria diferente se essas modalidades fossem aplicáveis apenas às acções para restituição desses impostos ou imposições que fossem fundadas no direito comunitário.

Daqui resulta que o direito comunitário não se opõe à aplicação de uma disposição nacional visando substituir, para o conjunto das acções de restituição em matéria aduaneira, um prazo especial de prescrição, de cinco e depois de três anos, ao prazo ordinário de prescrição de dez anos previsto para a acção da repetição do indevido, uma vez que este prazo de caducidade, que é análogo àquele já previsto para diferentes imposições, se aplica da mesma maneira às acções de restituição que se fundam no direito comunitário e àquelas que se fundam no direito interno.

2. O direito comunitário não proíbe ao Estado-Membro que oponha um prazo nacional de caducidade às acções para restituição de imposições cobradas em violação das disposições comunitárias, mesmo se esse Estado-Membro não modificou ainda as suas regras nacionais para as tornar compatíveis com essas disposições, quando, por um lado, tal prazo não é menos favorável para os recursos fundados no direito comunitário que para os recursos fundados no direito interno

e que não toma praticamente impossível ou excessivamente difícil o exercício dos direitos conferidos pela ordem jurídica comunitária e, por outro lado, quando não se comprova que o comportamento das autoridades nacionais, conjugado com a existência do prazo litigioso, tenha conduzido a privar totalmente a recorrente da possibilidade de defender os seus direitos perante as jurisdições nacionais.”

E quer no acórdão do T.J.C.E. quer na situação dos presentes autos está em causa a restituição de impostos ou taxas cobrados em violação do direito comunitário pelo que ocorre identidade essencial entre a situação em apreciação no acórdão do T.J.C.E. e a que aqui se discute.

E sendo razoável um prazo nacional de caducidade de três anos, a contar da data do pagamento impugnado, desde que ele se aplique indiferentemente aos recursos fundamentados na violação do direito comunitário e na violação do direito interno, quando se trata do mesmo tipo de impostos ou taxas, não ocorrerá violação dos mencionados princípios da equivalência e da efectividade se tal prazo se aplicar à globalidade do regime de impugnação dos actos de liquidação de receitas tributárias violadores de normas de direito comunitário.

Na verdade do mencionado acórdão do T.J.C.E. resulta ser aceitável, e respeitador dos princípios da efectividade e da equivalência, um prazo de caducidade de três anos para a impugnação de actos de liquidação de tributos que violem normas de directivas comunitárias, ainda que não transpostas para o direito interno dos Estados-membros, desde que tal prazo não seja menos favorável para os recursos fundados no direito comunitário que para os recursos fundados no direito interno.

Não estabelecendo o direito interno nacional um regime menos favorável para a impugnação de actos tributários, violadores de normas de direito comunitário, do que o que vigora para os actos que violam normas de direito interno, não há incompatibilidade com o mencionado princípio da equivalência.

Acresce que o conjunto dos meios administrativos e contenciosos colocados à disposição dos interessados para obterem a restituição de quantias indevidamente cobradas, considerando o regime nacional de impugnação de actos tributários com fundamento em erro imputável aos serviços, no qual se inclui o vício de violação de normas de direito comunitário, permite o acesso a meios judiciais de restituição de quantias indevidamente cobradas desde que tal direito seja exercido previamente por via administrativa dentro do prazo de quatro anos, nos termos do art. 78.º, n.º 1, da L.G.T., ou de cinco anos nos termos do art. 94.º, alínea b), do C.P.T. resulta respeitado o princípio da efectividade do direito comunitário.

Nesta perspectiva encontra-se este STA dispensado de efectuar o suscitado reenvio prejudicial pois que o regime nacional é compatível com o direito comunitário.

Na situação dos autos tinha a interessada meios que lhe permitiam obter a restituição da quantia que eventualmente lhe foi cobrada com violação de normas de direito comunitário.

Contudo estando efectuado o pagamento e esgotado o prazo de 90 dias em que a lei permite a impugnação com fundamento em qualquer ilegalidade, apenas poderia a recorrente obter a quantia referida através de revisão do acto tributário, com os fundamentos desta e eventual e posterior impugnação contenciosa de decisão que indeferisse a sua pretensão.

E na situação concreta dos presente autos não é possível a convalidação da petição de impugnação na mencionada revisão pois que tendo efectuado o pagamento, o acesso aos meios contenciosos apenas poderia ocorrer na sequência de prévia decisão administrativa, proferida em procedimento de revisão do acto tributário.

Tendo a impugnação sido instaurada muito para além do prazo de 90 dias, a contar do termo do prazo de pagamento voluntário e não havendo incompatibilidade entre este prazo e o direito comunitário, não ocorre situação que justifique o requerido reenvio prejudicial.

De tudo o exposto resulta que não merece censura a decisão que considerou intempestiva, nos termos do art. artº 102º 1 do CPPT, a impugnação a que se reportam os presentes autos.

4. Termos em que se acorda em negar provimento ao presente recurso.

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

Lisboa, 9 de Outubro de 2002. — António Pimpão (relator) — Mendes Pimentel — Vítor Meira.

## Acórdão de 9 de Outubro de 2002.

### Assunto:

*Impugnação judicial de liquidação de taxa municipal. Tempestividade.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*É tempestiva a impugnação judicial de taxa municipal de ocupação de via pública se, simultaneamente, se deduziu impugnação graciosa junto do Presidente da Câmara liquidadora, cuja veio a ser indeferida.*

Recurso n.º 842/02-30, em que é recorrente a SETGÁS-Sociedade de Produção e Distribuição de Gás, S.A., e recorrida a Câmara Municipal de Setúbal. Relator, o Ex.mo Juiz Conselheiro Dr. Mendes Pimentel.

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

SETGÁS - Sociedade de Produção e Distribuição de Gás, SA, com sede na Avenida Alexandre Herculano, 36, em Setúbal, inconformada com a sentença do TT de 1.ª Instância de Setúbal que julgou esta impugnação improcedente, por extemporânea, vem até nós, rematando a sua alegação de recurso com as seguintes conclusões:

I. A ora Rct. não concorda com a decisão proferida pelo Mmo Juiz *a quo*, porquanto a mesma, pelas razões que se passam a explicitar, não fez a melhor aplicação do Direito;

II. A presente acção visa impugnar dois actos de liquidação de taxas municipais levados a efeito pela Câmara Municipal do Barreiro;

III Foi considerado como meio adequado de reacção contra a liquidação das mencionadas taxas a impugnação judicial, regulado nos artigos 120º e segs. do CPT;

IV. O Mmo Juiz *a quo*, ao constatar erro na forma de processo, ordenou a convalidação do mesmo em processo de impugnação judicial (cfr. art.º 199º do CPC), despacho que, entretanto, terá transitado;

V. Contudo, posteriormente ao mesmo despacho, foi proferida a decisão ora recorrida, que julgou intempestiva a impugnação e, como tal, improcedente;

VI. Ora, certo é que se encontram reunidos os pressupostos e características mínimos necessários ao prosseguimento da presente impugnação, sem qualquer diminuição de garantias para quaisquer das partes;

VII. Pelo que deverão todos os actos praticados até ao momento ser aproveitados e o presente processo seguir os seus trâmites normais, agora como processo de impugnação.

VIII. Ao concluir pela intempestividade do presente processo, conforme fez o Mmo Juiz *a quo*.

IX. violou-se o artigo 199º, 1, do CPT, que claramente determina: "O erro na forma de processo importa unicamente a anulação dos actos que não possam ser aproveitados, devendo praticar-se os que forem estritamente necessários para que o processo se aproxime, quanto possível, da forma estabelecida pela lei";

X. Violou-se, ainda, o princípio do tratamento mais favorável aos interessados.

XI. E, por este último, violou-se o artigo 672º do CPC, na medida em que a decisão recorrida contraria claramente anterior decisão proferida nos autos, que, entretanto, terá transitado.

Contra-alegando, a Rcd.ª Câmara Municipal de Setúbal pugna pela confirmação da decisão recorrida.

O distinto PGA é de parecer que o recurso merece provimento, por, a seu ver, estar satisfeita a condição da impugnação administrativa prévia exigida pelo art.º 22º, 2, da Lei n.º 1/87, de 06.1.

A questão nuclear que nos é colocada no presente recurso jurisdicional *per saltum* é a de saber se a impugnação judicial (resultante de convalidação operada a fls. 248-251) deduzida pela ora Rct. foi ilegalmente interposta por não ter sido precedida da reclamação a que alude o n.º 2 do artigo 22º da Lei n.º 1/87, de 6 de Janeiro.

Aí se dispõe que *as reclamações e impugnações dos interessados contra a liquidação e cobrança de taxas, mais-valias e demais rendimentos gerados em relação fiscal são deduzidos perante os órgãos executivos das autarquias locais, com recurso para o tribunal tributário de 1.º instância territorialmente competente.*

Prevê-se neste normativo uma impugnação graciosa necessária para abrir a via contenciosa.

Tal decisão, de manter ou revogar, no todo ou em parte, o acto, compete, salvo delegação, ao Presidente da Câmara - artigo 53º, 2, b), do DL n.º 100/84, de 29.11.11, na redacção introduzida pela Lei n.º 18/91, de 12.VI.

Pois bem, *in casu*, a ora Rct., simultaneamente com a presente impugnação, impugnou a liquidação em causa (de taxas devidas pela ocupação da via pública) junto do Presidente da Câmara Municipal do Barreiro, o que ocorreu em 13.VIII.1997 - cfr. fls. 2-13 e 285-296.

Por deliberação camarária de 15.IX.1997, foi indeferida tal impugnação graciosa - fls. 297, 298 e 299-301.

Evidenciada esta matéria de facto de aquisição oficiosa, por isso que respeita ao próprio processo e dele consta, é de referir que estamos perante uma impugnação judicial deduzida antes do tempo.

Sucede, como bem se nota no acórdão desta Secção de 21.VI.2000 - rec. 24 342, que "o uso de um meio judicial antes do início do prazo estabelecido para o exercício em juízo do direito atribuído pela ordem substantiva nunca poderá considerar-se intempestivo, como este tribunal tem afirmado repetidas vezes: os prazos de caducidade são apenas de extinção do direito pelo seu não exercício até ao termo definido e não pelo seu exercício antes do momento em que, de acordo com a lei, há que situar, para efeitos do seu cômputo, o início desse prazo.

Numa circunstância destas, o acto será simplesmente irregular, não tendo essa irregularidade quaisquer efeitos se, ao fim e ao cabo, o acto mantém a sua utilidade sob o ponto de vista do *ius actionis*, ou seja, se se atingiu o escopo em vista do qual é concedido o direito de acção.

Uma posição diferente desta conduzir-nos-ia ao absurdo de deitar abaixo o edifício já em construção para o reconstruir nos mesmos exactos termos.

...

No caso em apreço, uma solução diversa daquela que veja como satisfeito o requisito especial de recorribilidade da impugnação seria, de resto, intolerável sob o ponto de vista da proporcionalidade e da justiça do sistema e incongruente com o princípio da celeridade, dado que só se poderia fundamentar na relevância da forma pela forma."

Como assim, temos, pois, nas circunstâncias concretas do caso, por verificada a aludida "condição de procedibilidade".

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, revogando-se a sentença recorrida, devendo, consequentemente, o tribunal *a quo* conhecer *de meritis* se a tal outro obstáculo não obstar.

Não é devida tributação.

Lisboa, 9 de Outubro de 2002. — *Mendes Pimentel* (relator) — *Vitor Meira* — *Baeta de Queiroz*.

## Acórdão de 9 de Outubro de 2002.

### Assunto:

*Contencioso autárquico. Impugnação judicial. Presidente da Câmara. Taxa.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- I — A petição inicial de impugnação deve ser dirigida ao Juiz.*
- II — Porém, se a impugnação de uma taxa, entregue no local próprio (Câmara Municipal) for dirigida ao Presidente da Câmara e não ao Juiz, ela não deixa de valer como impugnação, se o interessado pretendeu efectivamente impugnar judicialmente a liquidação, e se a petição preencher os restantes requisitos previstos na lei.*

Recurso n.º 843/02-30. Recorrente: SETGÁS - Sociedade de Produção e Distribuição de Gás, S. A; Recorrida: Câmara Municipal do Barreiro; Relator: Juiz Conselheiro Lúcio Barbosa.

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

1. SETGÁS - Sociedade de Produção e Distribuição de Gás, S.A., com sede na Avenida Alexandre Herculano, 36, Setúbal, impugnou as liquidações, respeitantes ao ano de 2000, relativas à instalação de cabos.

Endereçou a sua petição ao Sr. "Presidente da Câmara Municipal do Barreiro" e entregou tal petição na dita Câmara.

A Câmara indeferiu a pretensão do impugnante, remetendo os autos, a pedido da impugnante, ao Tribunal Tributário de 1ª Instância de Setúbal.

O Mm. Juiz deste Tribunal proferiu um despacho, considerando não existir impugnação judicial, mas somente uma reclamação graciosa, pelo que, "por ausência de impugnação judicial" determinou a remessa dos autos à Câmara Municipal do Barreiro.

Inconformada com esta decisão, a impugnante interpôs recurso para este Supremo Tribunal, formulando as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

I. A ora recorrente não concorda com a douta decisão proferida pelo Mm. Juiz *a quo*, porquanto a mesma, e salvo o devido respeito, não fez a melhor aplicação do direito e não decidiu da melhor maneira.

II. Não tendo o Meritíssimo Juiz *a quo* razão quando absolve a recorrida da instância com fundamento na ausência de impugnação judicial dirigida ao Tribunal.

III. Ora, tal argumentação não faz qualquer sentido, uma vez que a petição que deu entrada junto da Câmara Municipal do Barreiro não é uma reclamação graciosa, mas sim uma impugnação judicial.

IV. Ao apresentar a p.i. em causa junto dos serviços da CMB, a recorrente impugnou as liquidações feitas por esta, relativas ao ano 2000, a título de licença pela ocupação de via pública, procedimento este, aliás, em tudo igual ao adoptado pela recorrente em anos anteriores para as mesmas situações.

V. Conforme dispõe o art. 103º do CPPT (com a redacção em vigor à data da entrada da p.i.) a petição "será apresentada no serviço periférico local onde haja sido ou deva legalmente considerar-se praticado o acto", como sucedeu no caso concreto.

VI. A tramitação da impugnação impõe que a mesma seja apresentada junto da entidade administrativa que pratique o acto, a qual deverá organizar o processo e apreciar a situação, emitindo o seu parecer e depois remeter o respectivo processo para o Tribunal competente.

VII. Acontece que a p.i. da ora recorrente foi apresentada junto da CMB e dirigida, erradamente, ao Exmº. Sr. Presidente da CMB.

VIII. Contudo, e uma vez que se trata de uma questão de carácter meramente formal, tal não deve obstar à apreciação da impugnação apresentada, tendo em conta que o direito processual tributário, hoje em dia, assenta no princípio da prevalência da substância sobre a forma.

IX. Como se referiu, é manifesta a intenção da ora recorrente de deduzir impugnação judicial, até porque se assim não fosse nunca teria sido requerida a remessa do presente processo ao Tribunal Tri-

butário de 1ª Instância de Setúbal, o que fez atendendo ao disposto na lei.

X. Pelo que deverá a presente impugnação ser admitida a juízo e o processo seguir os seus termos até final.

XI. A decisão recorrida é ilegal porquanto violou o princípio do tratamento mais favorável aos interessados, consagrado no art. 76º do CPA, aplicável *ex vi* do art. 2º, al. a) do CPPT, e o princípio da prevalência da substância sobre a forma consagrado no n. 4 do art. 37º do CPPT e no n. 1 do art. 40º da LPTA, aplicável aqui *ex vi* do disposto na al. c) do art. 2º do CPPT.

Neste STA o EPGA emitiu douto parecer, sustentando que o recurso merece provimento.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2.Com interesse para a decisão da causa depuram-se dos autos os seguintes factos:

2.1. Em 17/5/2000 a recorrente (SETGÁS - Sociedade de Produção e Distribuição de Gás, S.A.) apresentou na Câmara Municipal do Barreiro uma “IMPUGNAÇÃO” endereçada ao Sr. Presidente da Câmara Municipal do Barreiro.

2.2. Tal documento, assim designado de “impugnação” contém 68 artigos.

2.3. A final desse documento pede-se:

a) a “revogação” dos actos de liquidação impugnados, com fundamento na sua ilegalidade, “uma vez que a impugnante está excluída e isenta quer da obrigação de licenciamento, quer do pagamento de qualquer taxa, encargo ou renda pelo uso de bens do domínio público”; ou,

b) a “revogação” com fundamento em “ilegalidade, por vício de violação de lei, por violação dos princípios de proporcionalidade e da igualdade”; ou,

c) a “revogação” com fundamento em “ilegalidade porque praticados ao abrigo de um regulamento ilegal”.

2.4. A Câmara Municipal do Barreiro “indeferiu” a dita impugnação.

2.5. Notificada desse indeferimento, a recorrente dirigiu um requerimento à Câmara Municipal do Barreiro no qual afirma “manter expressamente a sua impugnação e requerer a remessa do presente processo ao Tribunal de 1ª Instância de Setúbal, ao abrigo dos arts. 110º e 111º do sobredito CPPT”.

2.6. Os autos foram remetidos ao Tribunal de 1ª Instância de Setúbal.

2.7. Aí, o Mm. Juiz proferiu um despacho, considerando não existir impugnação judicial, mas somente uma reclamação graciosa, pelo que, “por ausência de impugnação judicial” determinou a remessa dos autos à Câmara Municipal do Barreiro.

3. Será que o recorrente apresentou uma verdadeira impugnação judicial?

Ou, pelo contrário, como defende o Mm. Juiz, uma reclamação graciosa dirigida à Câmara.

Nos termos do art. 22º, 2 da Lei n. 1/87, de 6/1, “as reclamações e impugnações dos interessados contra a liquidação e cobrança de taxas, mais-valias e demais rendimentos gerados em relação fiscal são deduzidos perante os órgãos executivos das autarquias locais, com recurso para o tribunal tributário de 1ª instância territorialmente competente”.

E esta a nosso ver a perspectiva que da lei tinha a recorrente.

Tanto que escreve que o procedimento por si adoptado é em tudo igual ao adoptado pela recorrente em anos anteriores para as mesmas situações (vide conclusão IV das respectivas alegações de recurso).

Porém, aquela Lei foi revogada pela Lei n. 42/98, de 6/8.

Agora, às taxas liquidadas pelos municípios aplicam-se as regras do CPPT, como decorre do art. 30, 1, da dita Lei.

Disponha o art. 103º, 1, do CPPT, vigente à data:

“A petição será apresentado no serviço periférico local onde haja sido ou deva legalmente considerar-se praticado o acto”.

Quer isto dizer que a petição foi apresentada no local próprio (a Câmara Municipal do Barreiro).

Mas já vimos que a recorrente endereçou a sua petição não ao Juiz mas sim ao Presidente da Câmara.

*Quid juris?*

O recorrente sustenta que se trata de lapso desculpável.

Mais.

Que não pode ser penalizado por tal lapso, já que decisão diferente significava o triunfo da forma sobre a substância.

Esta ideia da recorrente não tem, como é sabido, expressão plena na lei.

Basta atentarmos que situações há em que a forma se pode sobrelevar à substância.

Porém, cremos que, no caso, o erro no endereço não pode prejudicar o recorrente.

O recorrente pretende impugnar.

Esse é para nós um dado adquirido.

Apresentou a impugnação no local próprio.

E trata-se de uma verdadeira e própria impugnação e não de uma reclamação graciosa.

Os termos em que a mesma está feita não podem deixar de levar à conclusão que a recorrente pretendeu impugnar a liquidação em causa e não, como considera o Mm. Juiz, apresentar uma reclamação graciosa.

O erro não é substancial, devendo entender-se que não pode ter como cominação o seu não recebimento como se se estivesse perante uma reclamação graciosa.

Que não é.

É sim uma impugnação judicial.

É certo que o art. 108º, 1, do CPPT diz que a petição inicial (da impugnação) será “dirigida ao juiz do tribunal competente”.

E já vimos que não foi.

Mas tendo em conta que inequivocamente a recorrente pretendeu impugnar judicialmente a liquidação de taxas, formulou a sua pretensão em petição articulada, identificou os actos impugnados, a entidade que os praticou, expondo os factos e as razões de direito que fundamentam o seu pedido (tudo requisitos da petição inicial) não vemos como não se deva aproveitar como impugnação judicial a petição apresentada, ora sob apreciação.

O despacho sob censura não pode pois manter-se.

4. Face ao exposto, acorda-se em conceder provimento ao recurso, revogando-se o despacho recorrido, que deverá ser substituído por outro, a proferir nos termos do art. 110º do CPPT - indeferimento



liminar ou notificação da parte contrária para se pronunciar - (anterior art. 112º do CPPT).

Sem custas.

Lisboa, 9 de Outubro de 2002. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Alfredo Madureira* — *Brandão de Pinho*.

## Acórdão de 9 de Outubro 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 1.ª instância quando estes tenham como exclusivo fundamento matéria de direito.*
- 2 — *Não está nessa situação aquele recurso em que o recorrente controverta o juízo probatório efectuado pela sentença da 1.ª instância sobre factos alegados na petição inicial como fundamento do pedido.*

Recurso n.º 851/02-30, em que é recorrente J. Barbeitos Gonçalves, L.da, e recorrida a Fazenda Pública. Relator, o Ex.mo Juiz Cons.º Dr. Benjamim Rodrigues.

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

#### A - O relatório

1. J. BARBEITOS GONÇALVES, L.DA, identificada com os demais sinais dos autos, dizendo-se inconformada com a sentença do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa (2º Juízo-1.ª Secção), de 30/05/2001, que julgou improcedente a impugnação judicial que deduziu contra a liquidação adicional do IRC relativo ao ano de 1993, dela recorre directamente para esta formação judicial, pedindo a sua revogação e a substituição por outra decisão que anule a liquidação impugnada.

2. A recorrente refuta o decidido e fundamenta a sua pretensão formulada no recurso nas razões que condensou nas seguintes proposições conclusivas das suas alegações:

«1.ª - A reunião da Comissão não respeitou a lei, havendo, pois, ilegalidade por errónea qualificação e quantificação dos rendimentos, lucros, valores patrimoniais e outros factos tributários.

2.ª - Há preterição de outras formalidades legais, até que, para efeitos de IVA, teve-se em consideração os valores apresentados no modelo 22 e, para efeitos de IRC, já esses valores foram efectivamente excluídos.

3.ª - Para apuramento da matéria colectável, não foram consideradas as verbas descritas no modelo 22 apresentado, nomeadamente amor-

tizações de exercício e as discriminadas nos quadros 36 e 37 do referido modelo 22. Por outro lado,

4.ª - Para a fixação do imposto tributável, a Comissão aproveitou como proveitos as quantias declaradas pelo recorrente referente à venda de produtos e proveitos suplementares, no entanto, não teve em consideração as verbas referidas na conclusão anterior.

5.ª - Não esteve, por não ter sido notificado, apesar de ter sido indicado, o vogal da recorrente para efeitos de IRC na Comissão de Revisão, no entanto para efeitos de IVA o mesmo já foi notificado (conf. Doc. 19 junto com a p. i.), não havendo qualquer motivo legal para notificar a vogal apresentada pelo Senhor Domingos Nobre Ramalho Palma, até que quem assinou a declaração modelo 22, de 1993, foi a Elzita Palma, como legal representante da recorrente, e quem assinou a mesma como Técnico Oficial de Contas foi o Senhor Alexandrino Gonçalves.

6.ª - Aliás, na reclamação apresentada pelo senhor Domingos Palma, o mesmo veio a informar a sociedade em questão que era gerida pela Elzita Palma, e que o mesmo tinha renunciado à gerência em 11/4/95, através de carta dirigida à sociedade J. Barbeitos Gonçalves, L.da».

3. A Fazenda Pública não contra-alegou.

4. O Ex.mo Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer no sentido do tribunal se declarar hierarquicamente incompetente para conhecer do recurso, em virtude da recorrente, em quase todas as conclusões das suas alegações, e na linha do que sustentou no seu corpo, afirmar factos que o senhor juiz *a quo* não estabeleceu no probatório da decisão recorrida.

5. Ouvidas as partes sobre a questão prévia suscitada, apenas a recorrente respondeu, defendendo a competência do tribunal para julgar até porque o “presente recurso versa também questões exclusivamente de direito”.

#### 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 (art.ºs 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 1.ª 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 <sup>(1)</sup> para avaliar se as afirmações feitas nas conclusões, *para além ou contra o que se diz na decisão recorrida*, enformadas dentro do princípio dispositivo, traduzem uma questão de facto ou uma questão jurídica, é o de apurar se elas apelam a normas ou princípios jurídicos que tenham sido pretensamente violados ou desaplicados, na sua determinação, interpretação ou aplicação, ou se, ou também, à consideração de quaisquer factos naturais ou ocorrências da vida real (fenómenos da natureza ou manifestações concretas da vida, mesmo que do domínio do espírito ou da vontade), cujo conhecimento implique a elaboração de qualquer juízo probatório.

6.2. Ora, examinadas as conclusões das alegações à luz do afirmado no seu corpo e cujo sentido visaram sintetizar, constata-se que a recorrente, para além de colocar algumas questões jurídicas, controverte abertamente o resultado do juízo probatório que foi efectuado pela sentença recorrida relativamente aos factos por si alegados nos art.ºs 4º e 6º da petição, -e que se foram levados às conclusões 2.ª e 5.ª pretextando que eles, “ao contrário do entendido na decisão recorrida onde foram dados por não provados, têm interesse para a decisão da causa e que os mesmos estão provados por documentos” e que “o tribunal os deve considerar como matéria assente, isto é, serem incluídos nos factos provados”.

Resulta, assim, evidente que a recorrente contesta a decisão recorrida, entre o mais, por entender estar errado o juízo probatório feito pelo tribunal *a quo* quanto à existência e sua pertinência para a decisão da causa dos factos por si alegados naqueles artigos da petição inicial. A recorrente controverte, pois, a matéria de facto estabelecida na sentença recorrida. Tanto basta para que se deva considerar que este tribunal seja hierarquicamente incompetente para conhecer do recurso, nos termos das referidas disposições legais. Não importa que o recurso “verse também questões que são exclusivamente questões de direito”, como sustenta a recorrente para defender a competência hierárquica deste tribunal. Para que este seja competente é necessário que o todo o recurso tenha por exclusivo fundamento

<sup>(1)</sup> 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.º 2, do C. P. Civil.

matéria de direito ou que, dito de outro modo, todos os fundamentos do recurso sejam apenas questões de direito.

Procede, deste modo, a questão prévia suscitada pelo M.º P.º 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 € 100,00 (cem euros).

Lisboa, 9 de Outubro de 2002. — *Benjamim Rodrigues* (relator) — *Fonseca Limão* — *Ernâni Figueiredo*.

## Acórdão de 9 de Outubro de 2002.

### Assunto:

*IVA. “Facturas falsas”. Artº 121º do CPT. Ónus da prova. Dívida fundada. Podres de cognição do STA.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *O STA, actuando como tribunal de revista, não conhece de matéria de facto - artº 21º nº 4 do ETAF - salvo sempre o disposto no artº 722º do CPCivil.*
- 2 — *Pelo que não pode apreciar a existência de “fundada dívida”, para os efeitos contemplados no artº 121º nº 1 do CPT, quanto à existência dos factos tributários e respectiva quantificação.*
- 3 — *Tendo a Administração considerado tratar-se de “facturas falsas”, cabe ao contribuinte o ónus da prova da realidade das operações respectivas e à Administração a da verificação dos pressupostos legais que legitimaram a sua actuação, nos termos do artº 82º nº 1 do CIVA.*

Recurso n.º 871/02; Recorrente: Manuel Joaquim Silva Costa Ld.ª; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.ºm Juiz Cons.º Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do STA:

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto por MANUEL JOAQUIM DA SILVA COSTA, LDA, do aresto do TCA, proferido em 15JAN02, que negou provimento ao que a mesma interpusera da sentença que, por sua vez, julgou improcedente a impugnação judicial que deduzira contra a liquidação de IVA relativamente aos períodos 11 e 12/90.

Fundamentou-se a decisão ora recorrida, em que o artº 121º do CPT nada refere quanto à repartição do ónus de prova pelas partes, que assim segue as regras gerais, pelo que cumpria ao impugnante demonstrar a realidade das transacções tituladas pelas facturas ques-

tionadas pela AF, face ao conjunto de factos por esta carreados e que fundamentalmente punham em causa a sua veracidade, o que não logrou fazer.

A recorrente formulou as seguintes conclusões:

**A**

“A ora alegante é uma sociedade por quotas, como consta da sua petição e do douto acórdão ora em recurso, tendo oportunamente impugnado a determinação da matéria colectável para efeitos de liquidação de IVA de 11/90 e 12/90 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 douto 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 artº 121º do C.P.T., acerca da dúvida fundada sobre a existência e quantificação dos factos tributários que determinam a anulação do acto impugnado, parece-nos 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 doutamente 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 IVA e juros compensatórios, tudo aqui em causa, pelo que, face a tais dúvidas, com o devido respeito, deveria a impugnação ter sido julgada procedente, contrariamente ao que aconteceu.

**F**

Por isso, face a tais dúvidas, com a devida vénia, deveria também o acto tributário de determinação e quantificação da matéria colectável, tudo aqui em causa, ter sido anulado.

**G**

Assim no doudo acórdão, ora em recurso, julgando improcedente a nossa impugnação, foram violadas entre outras as disposições da alínea b) do artº 118º a alínea a) do artº 120º e o artº 121º todas do C.P.T., razões pelas quais deve tal doudo acórdão ser revogado, o que se requer.

Nestes termos e nos mais de direito, com doudo suprimento, que se requer, deve o doudo acórdão ora em recurso ser revogado e a

impugnação julgada procedente por provada, com a consequente anulação da determinação da matéria colectável levada a efeito para IVA e juros compensatórios, bem como a liquidação desse IVA e juros compensatórios resultantes de 11/90 e 12/90, face, no mínimo, às dúvidas fundadas sobre a quantificação dessa matéria colectável e, por se verificarem as ilegalidades que serviram de fundamento à impugnação, pois só assim Vossas Excelências farão a costumada JUSTIÇA”.

A Fazenda Pública não contra-alegou.

O Exmº magistrado do MP emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso, uma vez que o tribunal “a quo” não aplicou as regras do artº 121º do CPT, entendendo, antes, que, da prova produzida, não subsistiam dúvidas que houvessem de ser resolvidas a favor da recorrente, sendo que, no caso, este STA funciona como tribunal de revista pelo que não pode sindicicar a matéria de facto que vem fixada - artº 21º nº 4 do ETAF.

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

Em sede factual, vem apurado que:

“1º Com referência ao ano de 1990 a contribuinte dedicava-se à actividade de fabrico de calçado - CAE 324010, e estava colectada sob o regime normal de periodicidade mensal para efeitos de IVA cfr. ponto 1 da informação de folhas 41 e identificação da contribuinte no relatório dos SFT com cópia no processo administrativo apenso.

2º Em 07/12/1993 os SFT elaboraram um relatório do seguinte teor:

“No decorrer de uma visita de fiscalização ao sujeito passivo Calsuper - Complexo Industrial de Calçado Lda - contribuinte nº 500178496, com sede em Nogueira do Cravo, verificámos existirem fornecimentos de serviços prestados de corte e costura debitados pela firma Maiana - Importação de Peles e Exploração de Calçado, Lda, contribuinte nº 500178496, com sede em Samil, S. Roque, Oliveira de Azeméis, através das vendas a dinheiro nºs 13 e 21 e de placas entrançadas debitadas pela factura nº 619 no montante global de 8 424 000\$00 com IVA incluído.

3º Da análise da conta-corrente deste fornecedor verificou-se que o IVA incluído nos citados documentos foi pago através de um aceite datado de 90/10131 no montante de 1 224 000\$00 apresentando a contabilidade quanto ao restante saídas da caixa em numerário.

4º Esta situação afigurou-se como estranha uma vez que se apresentaram pagamentos em dinheiro de importâncias tão elevadas, o que não era corrente nas relações entre ambas e exactamente tudo o que não era IVA, daí se ter consultado o sistema informático do IVA onde se verificou que a citada Maiana, Lda, vinha enviando já há bastante tempo as declarações periódicas para o SIVA sem movimento nomeadamente aquelas que correspondem aos períodos a que se referem aqueles documentos.

5º De imediato tentou-se através da fiscalização apurar as razões para essa disparidade tendo-se contactado a Maiana, Lda, nas pessoas dos seus responsáveis.

O primeiro contacto estabelecido foi com o senhor António da Conceição e Santos tendo o mesmo alegado não dispor na ocasião de quaisquer elementos da sua escrita por esta se encontrar nos escritórios do gabinete de contabilidade pertencente ao senhor Valdemar Patrício, sito na Corga do Lobo.

6º Tendo-nos deslocado a esse gabinete fomos atendidos pela senhora Celeste Patrício que nos facultou os elementos de que dispunha os quais traduziram o seguinte:

Como última factura contabilizada: a com o número 586 de 89/08/28.

O último balancete extraído respeitante ao movimento do mês de Agosto de 1989.

Documentos de custos arquivados mas sem qualquer ordenação e relevação contabilística do período de Outubro a Dezembro de 1989.

7º Uma vez que as diligências efectuadas não foram minimamente conclusivas deslocamo-nos a Guisande local da sede de uma empresa pertencente aos mesmos sócios da Maiana, a da firma - Mais Fábrica de Entrançados em Pele, Lda, na tentativa de contactarmos o senhor António da Conceição e Santos para nos esclarecer os factos anómalos detectados.

8º Alegando que de momento os elementos solicitados não se encontravam ordenados marcou-se uma visita para o dia 9/3/10/11 em sua casa para que os mesmos nos fossem presentes.

9º Foi então que nos apercebemos que houve tentativa de inutilização de documentos respeitantes aos proveitos procurando evitar que fosse possível qualquer leitura quanto ao seu conteúdo o que conduziu a que se procedesse de imediato à sua apreensão.

10º Esta atitude não deixou dúvidas quanto a se estar em presença de eventuais situações de graves infracções fiscais até porque também ficou logo evidente que parte das operações - as de corte e costura - em princípio não se enquadravam no tipo daquelas que levava a cabo e para as quais também não tinha meios ao seu dispor quer humanos quer mecânicos.

11º Esta é ainda uma situação que hoje se mantém na empresa Mais, Lda, criada pelos actuais sócios da Maiana, Lda, para o exercício da mesma actividade e que veio a absorver o imobilizado da Maiana apesar de entretanto já ter adquirido uma ou outra máquina no exterior

12º E foram estas as razões que conduziram a um conjunto de acções que se desenvolveram simultaneamente em dois campos distintos.

13º Por um lado utilizando tudo o que era legível nos documentos apreendidos particularmente quanto aos números de contribuinte procurou-se com o recurso ao sistema informático do IVA obter as identificações dos clientes da Maiana, Lda, sendo desta forma que foi identificada também esta firma - a Manuel Joaquim Silva e Costa, Lda.

14º E por outro lado iam-se mantendo contactos com o citado senhor António da Conceição e Santos com o que se pretendia conciliar o conjunto de elementos que se iam obtendo com o teor das suas afirmações anteriores e também com o que se observava através dos elementos da sua escrita que nos foram colocados à disposição.

15º E foi assim que se promoveram visitas a um conjunto de sujeitos passivos na qual se integra a Manuel Joaquim Silva e Costa, Lda. E nestes veio a encontrar-se um conjunto de transacções tituladas por facturas e vendas a dinheiro todas com as mesmas características isto é envolverem serviços de corte e costura a par de outros documentos esses sim relacionados com a actividade que se identificou ser a que a efectivamente sempre desenvolveu a dos entrançados em pele.

16º Disto tudo veio a resultar que António da Conceição Santos confrontado com o facto de se estar a encaminhar para o esclarecimento do que se tinha passado e entendendo que se encontrava numa situação que cada vez era mais insustentável e que a mantê-la daí lhe não adviria qualquer benefício veio a confessar ter ele próprio emitido esses documentos com o propósito de receber de pretensos clientes o IVA neles contido

17º Nessa altura 11 10 1993 foi lavrado o auto de declarações que se junta com o anexo 1 e relativamente ao qual se destaca o seguinte:

18º Que as facturas e vendas a dinheiro cujas fotocópias lhe foram presentes emitidas por si para as firmas Álvaro Gama, Lda, e Calsuper, Lda, são consequência de solicitações que ele próprio fez a esses seus clientes para recuperar IVA tendo-lhe sido pago somente o imposto não correspondendo a transacções efectivas

19º Que a inutilização de alguns documentos se ficou a dever ao facto de que quando fazia o transporte de toda a documentação para Guisande em virtude da falência da firma Albino Pinho Valente da Costa, Lda - local onde se encontrava a sua escrita. Como informação complementar regista-se que um anterior sócio que era também sócio daquela ter sofrido um acidente de viação tendo a sua carrinha capotado no lugar de Pigeiros Feira e a carga caído num ribeiro nomeadamente a pasta que continha os documentos que ficou submersa

20º Que a empresa Maiana, Lda, deixou de exercer actividade em Dezembro de 1989 sendo todas as facturas posteriores a essa data fictícias. Ao mesmo tempo justificou esta atitude na circunstância de ter IVA a recuperar num montante aproximado de 4000 contos e que não tinha hipóteses de solicitar o reembolso em virtude de não ter a escrita em dia.

21º Posteriormente e numa fase mais avançada das averiguações foi de novo ouvido em auto de declarações 19 11 1993 que constitui o anexo 2 relativamente ao qual se salienta o seguinte:

22º Reafirmação do teor das declarações anteriores tendo sido feita uma identificação exaustiva de todos os documentos fictícios e (...) dos que foram recolhidos nas diversas empresas contactadas nos quais se enquadram os que se apresentam a seguir respeitantes a Manuel Joaquim Silva e Costa Lda<sup>a</sup>.

Factura nº 626 de 05 11 1990 de 6 318 000\$00

Factura nº 633 de 26 11 1990 de 5 967 000\$00

Factura nº 637 de 05 12 1991 de 5 616 000\$00

23º Demonstração da falsidade das operações detectadas.

24º Para além daquela confissão e para a corroborar procurou-se identificar os meios financeiros envolvidos em todos os pagamentos tendo-se concluído que à parte algumas excepções poucas as contabilidades dos diversos clientes os apresentam como tendo sido em numerário e apenas relativamente ao IVA por vezes surge um meio diferente cheque ou letra aceite.

25º Uma das argumentações invocadas por essas empresas para as liquidações terem sido efectuadas em numerário era que a empresa Maiana estaria impossibilitada de movimentar cheques. Mas como se pode desde já concluir esta argumentação não é válida pois existem cheques emitidos em seu nome ou em nome da Mais que foram devidamente descontados pelo sócio gerente António da Conceição e Santos. E lembra-se o que já se disse atrás quanto a não ser esta a maneira corrente nas relações entre as firmas Maiana e Mais com aquelas que tinham operações reais em que os meios de pagamento

utilizados eram cheques ou aceite de letras tendo-se então particularizado o caso com a Caisuper, Lda, podendo-se agora acrescentar ainda os casos com o Álvaro Gama, Lda, e com A. C. Gomes & Costa, Lda.

26º E mesmo quando as diversas contabilidades identificam como meio de pagamento utilizado o cheque perante o nosso pedido para que junto das respectivas instituições bancárias obtivessem fotocópia autenticada da frente e verso desses cheques o que se veio a determinar é que a entidade que os descontou é a mesma que os emitiu.

27º Do conjunto das empresas visitadas embora não fosse explícita a aceitação por parte dos receptores das facturas quanto à sua falsidade não poderem demonstrar a sua veracidade com outros argumentos que não fosse o facto consumado - as facturas existem, logo as transacções são verdadeiras.

28º Outras características comuns a toda esta documentação existente, aparte uma ou outra situação em que se verificou respeitarem a período em que a Maiana já não tinha qualquer actividade. Segundo os próprios responsáveis a Maiana estará paralisada desde o 2º semestre de 1989 ou pelo menos desde grande parte dele, altura da constituição da que nos temos vindo a referir a Mais - Fábrica de Entraçados em Pele, Lda, sita em Guisande

29º Envolverem tipos de serviços para os quais não estava capacitada mesmo admitindo-se o recurso a mão-de-obra externa. Aliás segundo se apurou através de elementos extra contabilidade que acabaram por nos ser disponibilizados existem pagamentos mensais a pessoas estranhas à empresa na ordem de 2000/25 000 contos que se admite corresponderem aos serviços de que necessitaria a para a facturação normal e real que rondava os 35 000/40 000 contos

30º Não conterem qualquer referência para os bens produzidos ao contrário do que acontece na facturação que se identifica como sendo real

31º Não existirem à parte uma ou outra situação em que verificou um maior cuidado em atribuir maior veracidade às operações documentadas de transporte para acompanhar quer as peles necessárias para esses serviços quando fornecidas pelo cliente como era a regra quer para acompanhar o produto final.

32º Envolverem verbas ou volumes de obras que não têm correspondência com os valores facturados em qualquer outra época.

33º No seu todo corresponderem a valores de serviços prestados para um período de tempo que exigiria da empresa que a sua capacidade humana fosse multiplicada por factor elevado mesmo já considerando a mão-de-obra camuflada e possuir um conjunto de maquinaria bem diferente do que tinha.

34º Merece ainda especial referência tendo em vista que se está na presença de operações fictícias o caso da empresa João Brogueira, Lda, contribuinte nº 500149224 com sede na Rua Infante D. Henrique nº 313 em Rio Tinto que confirma que os documentos na sua posse que se enquadram nas características que se têm apresentado e na época em causa a partir do ano de 1990 são realmente fictícios por não corresponderem a operações reais.

35º Comprovado que está que o conteúdo dos documentos identificados no início não traduzem operações reais há necessidade de se promoverem as devidas correcções quer quanto ao IVA neles contido que foi indevidamente deduzido atendendo ao que dispõe o nº 3 do artigo 19º do CIVA quer no âmbito do IRC para anulação dos

valores que foram incorrectamente considerados como custos por força do artigo 23º do CIRC.

36º Exercício de 1990

Período considerado	Custos indevidamente considerados	IVA indevidamente deduzido
90 11	10 500 000\$00	1 785 000\$00
90 12	4 800 000\$00	816 000\$00
Total	15 300 000\$00	2 601 000\$00

37º Conclusão Final.

Entendemos assim ter ficado demonstrado que esta empresa foi receptora de documentos fictícios emitidos pela firma Maiana - Importação de Peles, Lda, e Exploração de Calçado Lda por não traduzirem operações reais.

38º Com isto veio a beneficiar da dedução indevida do IVA contido nesses mesmo documentos conforme o preceitua o nº 3 do artigo 19 do CIVA no valor total de 2 601 000\$00 bem como da consideração incorrecta como custo no exercício de 1990 atendendo ao disposto no artigo 23º do CIRC do valor de 15 300 000\$00. (cópia do relatório no processo administrativo em apenso).

39º c) De acordo com a citada informação dos SFT e os elementos constantes do mapa de apuramento modelo 382 preenchido pelos mesmos serviços foi liquidado o imposto considerado em falta do montante de 2 601 000\$00 e respectivos juros compensatórios de montante de 1 187 783\$00 e 527 963\$00 cfr. nº 2 de informação de folhas 41.

40º d) Porque a contribuinte tinha um crédito de 1 812 317\$00 de IVA que a AF compensou com a dívida acima referida em 13 06 1994 foi notificada para pagar 788 683\$00 de imposto bem como os montantes de juros compensatórios cfr. nºs 2 e 3 da informação de folhas 16º 20.

41º e) Em 22 07 1994 a contribuinte fez dar entrada na 1ª RFOA a petição que deu origem ao presente recurso e na qual para além do mais veio a pedir a anulação das liquidações ditas em c) peça processual de folhas 2 a 14.”

Vejamos, pois:

Nos termos do nº 1 do artº 121º do CPT, epigrafiado “dúvidas sobre o facto tributário”, sempre que da prova produzida resulte a fundada dúvida sobre a existência e quantificação do mesmo, deverá o acto impugnado ser anulado.

Ora, a 1.ª Instância teve como provado que o contribuinte levou à sua contabilidade três facturas às quais não correspondem quaisquer serviços realmente prestados.

E a 2.ª Instância reiterou tal juízo de facto, tendo “como provada toda a factualidade do probatório da sentença recorrida”.

Pelo que não é caso de aplicação do referido normativo pois que não vem gerada qualquer situação de dúvida sobre o ponto.

Aliás, nem cabe nos poderes de cognição do STA - Cfr Art.º 21.º nº 4 - averiguar e decidir da existência ou não de tal dúvida face ao probatório fixado nas instâncias pois estaria, então, a imiscuir-se no conhecimento de facto.

Cfr. o Ac. do STA, de 24/04/02 Rec. 102/02.

Certo que, na parte final da decisão recorrida se afirma que “o impugnante... não logrou demonstrar a realidade das transacções ti-

tuladas pelas facturas questionadas pela AF e o ónus de tal demonstração cabia-lhe face ao conjunto de factos carreados pela AF que fundadamente punham em causa a sua veracidade...”.

Mas tal não exprime qualquer situação de dúvida sobre o ponto, sendo tal afirmação ademais correcta face à regra de direito probatório material referente ao ónus de prova.

É que - pretende a recorrente - competia à Fazenda provar a “certeza sobre tal quantificação da matéria colectável”, ou seja, sobre a efectiva inexistência das transacções tituladas pelas referidas facturas.

Mas a asserção não é correcta conforme jurisprudência recente e uniforme deste STA - cfr., por todos, o Ac. citado e os de 17/04/02 Rec. 26.635 e 14/11/01 Rec. 26.015

A Administração cumpria apenas, tendo em conta o princípio da legalidade Administrativa e em termos corespondentes ao disposto no artº 342º do Cód. Civil, o ónus da prova da verificação dos respectivos indícios ou pressupostos da tributação, seja, dos pressupostos legais da sua actuação.

E, ao invés, cabe ao contribuinte provar a existência dos factos tributários que alegou como fundamento de seu direito, ou seja, a efectiva existência das alegadas transacções.

E foi na linha de tal pensamento que as instâncias actuaram, após análise dos depoimentos das testemunhas e do relatório da Fiscalização, concluindo que o contribuinte não tinha conseguido fazer a prova da existência dos factos tributários e que, perante os factos naquele expostos, respeitantes quer à escrita do contribuinte quer à do emitente das facturas, era fundada a convicção da Administração quanto à inexistência das ditas operações.

Como se refere no dito acórdão de 17/04/02, “cabe à Administração o ónus da prova da verificação dos pressupostos legais (vinculativos) da sua actuação, ou seja,... da existência dos factos de que depende legalmente que ela deva agir ou possa agirem certo sentido”, como factos constitutivos de tal direito, em termos daquele princípio da legalidade, segundo a sua actual compreensão, entendido não como mero limite à actividade da administração mas como fundamento de toda a sua actividade.

Assim, “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 contra ela”

Não é esse todavia o caso dos autos em que é o próprio contribuinte que está a afirmar a existência do facto tributário, não a Administração.

Ora, nos termos do artº 82º nº 1 do CIVA, “o chefe da Repartição de Finanças competente procederá à rectificação das declarações dos sujeitos passivos quando fundadamente considere que nelas figura um imposto inferior ou uma dedução superior aos devidos liquidando-se adicionalmente a diferença”.

E foi o que aconteceu, tendo as instâncias como factualmente provado, dados os factos ali referidos, tratar-se de facturas que não concretizavam transacções reais.

Face a tal prova indiciária, cumpria pois à impugnante demonstrar a realidade das mesmas, o que, nos termos do mesmo probatório, não conseguiu fazer.

E o direito à dedução do IVA pago a montante apenas poderá existir, segundo a sua própria tipologia e natureza, relativamente ao

imposto efectivamente suportado com relação a operações económicas efectivamente realizadas.

É o que aliás meridianamente resulta do artº 19º nº 3 do CIVA.

Assim, em casos como o dos autos, a Administração apenas terá de fazer a prova do bem fundado das suas presunções de inexistência dos factos tributários, cabendo ao contribuinte a da existência destes.

Prova esta que as instâncias não tiveram por verificada em juízo que, como se disse, este tribunal não sindicava.

Improcedem, assim, todas as conclusões do recurso.

Termos em que se acorda negar-lhe provimento, confirmando-se o aresto recorrido.

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

Lisboa, 9 de Outubro de 2002. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Almeida Lopes* — *António Pimpão*.

## Acórdão de 9 de Outubro de 2002.

### Assunto:

*Execução fiscal. Suspensão da execução. Prestação de garantia. Processo adequado para conhecer da validade do acto de prestação de garantia. Não convalidação. Conformidade constitucional da exigência da prestação de caução.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Estando a caução cuja legalidade do acto de prestação se contesta funcionalizada estritamente para obstar ao prosseguimento dos termos consequentes do processo de execução fiscal é nesse processo que deverá ser conhecida, como seu incidente, a questão da sua validade.*
- 2 — *Não obstante, tendo-se o juiz pronunciado no processo de impugnação judicial sobre a questão da validade do acto de prestação de caução e tendo sido observado o princípio do contraditório relativamente à Fazenda Pública, é de conhecer do recurso interposto de tal decisão por mor do respeito devido aos princípios da utilidade dos actos processuais, da adequação concreta e da celeridade processual.*
- 3 — *Não tendo a natureza de imposto e sendo prestada para obstar à prossecução do processo de execução de um acto praticado pela administração executiva que goza, em termos constitucionais, de executividade, a exigência da prestação de caução não ofende o art.º 103º n.º 3 da CRP.*
- 4 — *E também não ofende o princípio da igualdade consagrado no art.º 18º n.º 2 da CRP em virtude da sua exterioridade em relação ao património do concreto devedor colocar em pé de igualdade todos os contribuintes, nem o da proporcionalidade pois que ela limita a hipotética ofensa ao direito de propriedade à medida do estritamente necessário para dar cumprimento ao princípio da efectividade da tutela judicial do credor do imposto.*

Recurso n.º 896/02. Recorrente: Amorim Investimentos e Participações, SGPS, SA; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: o Ex.º Juiz Conselheiro Benjamim Rodrigues.

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

*A — O relatório*

1 - AMORIM INVESTIMENTOS E PARTICIPAÇÕES, SGPS, S. A., dizendo-se inconformada com o despacho do senhor Juiz do tribunal Tributário de 1ª Instância de Aveiro, de 24/02/2002, o qual indeferiu o requerimento da declaração de ilegalidade da garantia prestada pela recorrente, dele recorre directamente para esta formação judicial, pedindo a sua revogação e ainda que seja declarado inconstitucional o art.º 52º da LGT por violação do disposto nos art.ºs 2º, 13º, 18º n.º 2 e 103º da CRP e lhe seja, também, fixada indemnização pela prestação ilegal da garantia, na medida prevista nos art.ºs 53º da LGT e 171º do CPPT.

2 - A recorrente refuta o decidido com base nas razões que sintetizou nas seguintes conclusões das suas alegações de recurso:

«I - O artigo 52º da LGT é inconstitucional por violação do disposto nos art.ºs 18º n.º 2 e 103º da CRP, já que não há razão suficiente para exigir garantia quando não está em causa um interesse do Estado que só existe quando há motivo para reechar a dissipação ou ocultação de bens que constituem a garantia geral do crédito do Estado.

II - O pedido de indemnização por prestação indevida da garantia bancária é atempado e cabível, devendo a mesma ser fixada pelo Tribunal de 1ª Instância em decorrência da nulidade da mesma prestação, nulidade que decorre directamente do disposto no art.º 103º n.º 3 da CRP ao dispor que ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não tenham sido criados nos termos da Constituição».

3. A recorrida Fazenda Pública não contra-alegou.

4. O Ex.º Senhor Procurador-Geral Adjunto neste Supremo Tribunal pronunciou-se, no seu parecer, pelo não provimento do recurso, em virtude do art.º 52º da LGT não padecer da inconstitucionalidade imputada porquanto a exigência da garantia encontra fundamento no princípio da efectividade da tutela judicial e não ofende igualmente o princípio da igualdade.

Com os vistos dos senhores juizes adjuntos cumpre decidir.

*B - A fundamentação*

5. As questões decidendas

A primeira, de conhecimento oficioso, é a de saber se não existe erro na forma de processo e, no caso de resposta afirmativa, quais as suas consequências; a segunda, a de saber se o art.º 52º da LGT, no seu segmento em que exige prestação de garantia como condição para a suspensão da execução da prestação tributária, é inconstitucional por ofensa aos art.ºs 18º n.º 2 e 103º da Constituição da República Portuguesa; a terceira, a de saber se a recorrente deve ser indemnizada pela prestação indevida constitucionalmente da garantia.

6. Do mérito do recurso

6.1. Da primeira questão

Pelo requerimento cuja cópia consta dos autos, a ora recorrente pediu neste processo de impugnação judicial que fosse declarada a

ilegalidade da garantia bancária prestada, no dia 5 de Junho de 2000, para suspender a execução fiscal n.º 3441-00/100970.2, do Serviço de Finanças de Santa Maria da Feira, do montante de 1 127 885\$00, e notificada a entidade bancária emitente da mesma para o seu cancelamento e fosse indemnizada de todos os custos incorridos com a prestação da garantia.

O despacho recorrido, dando por pressuposto de facto serem verdadeiros os factos alegados e depois de considerar que as normas do art.º 11º da Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho e do art.º 52º da LGT se apresentavam de acordo com a Constituição, indeferiu “a requerida declaração de ilegalidade da garantia prestada, por ainda não ter decorrido, no processo em análise, o prazo estabelecido na lei para esse efeito”.

Como se evidência do exposto, a recorrente veio ao processo de impugnação judicial pedir a declaração de ilegalidade do acto de prestação da caução bancária efectuada no processo de execução fiscal e para o suspender. Ora, sendo assim, estando a caução cuja legalidade da sua exigência se contesta, conexcionada juridicamente ao andamento da instância executiva ou seja, surgindo a caução como um instrumento jurídico-financeiro que está funcionalizado estritamente para obstar ao prosseguimento dos termos consequentes do processo de execução fiscal, bom é de ver que seria nessa sede que a recorrente deveria ter colocado a questão da ilegal exigência da sua prestação. Constituinte a prestação da caução um incidente nominado do processo de execução fiscal <sup>(1)</sup>, como resulta claro do disposto no art.º 990º do Código de Processo Civil <sup>(2)</sup>, será aí a sede própria e adequada para discutir a legalidade da sua exigência. A circunstância da prestação da caução estar relacionada imediatamente com a executividade legal própria do acto de liquidação e deste ser o objecto imediato do processo de impugnação, não quer dizer que a controvérsia sobre a sua legalidade deva ter lugar neste processo de impugnação. É que a questão só se põe quando, ultrapassada a fase da verificação constitutiva (a liquidação), a dívida do imposto esteja a mesma a ser exigida coercivamente, através do respectivo processo e isso já só acontece num momento posterior àquele a que respeita o objecto próprio do processo de impugnação a legalidade do acto de liquidação. Temos, portanto, que o processo adequado de reagir contra o acto de prestação da caução só poderá ser o da via incidental, enertada no processo de execução fiscal <sup>(3)</sup>.

Sendo assim poderá cogitar-se sobre se não será de ordenar-se a correcção do processo, de acordo com o princípio da oficiosidade previsto no art.º 97º n.º 3 da LGT segundo o qual “ordenar-se-á a correcção do processo quando o meio usado não for o adequado segundo a lei”.

Mas a uma tal dúvida responde-se negativamente. E dá-se resposta negativa porque, tendo o juiz proferido decisão de mérito sobre a questão que lhe foi posta e tendo a Fazenda Pública tido a oportunidade de contrariar a pretensão da recorrente, ao ser notificada nos termos do art.º 110º do CPPT, como se vê dos autos a fls. 87, não se vê qualquer utilidade na anulação do processo. É que também

<sup>(1)</sup> Os incidentes nominados em processo de execução fiscal são os que constam do art.º 166º do CPPT - embargos de terceiros, habilitação de herdeiros e apoio judiciário.

<sup>(2)</sup> Aplicável subsidiariamente por virtude do disposto no art.º 2º al. e) do CPPT.

<sup>(3)</sup> Este foi também o entendimento seguido no acórdão de 3/7/2002 proferido no Rec. n.º 620/02.

o processo de execução fiscal tem natureza judicial (art.º 103º da LGT) e a decisão aí proferida pela administração sobre a pretensão do recorrente estaria sempre sujeita a censura do juiz.

O aproveitamento da decisão judicial não é afastado, em face do dito atrás, pela salvaguarda do princípio da adequação de actos à obtenção de decisões de mérito sobre as pretensões feitas ao tribunal e, além disso, é postulada pelos princípios da utilidade dos actos processuais e da celeridade processual.

Por isso se conhece da segunda questão enunciada (4).

6.2. Viola a exigência prevista no art.º 52º n.º 2 da LGT, da prestação de garantia idónea nos termos das leis tributárias para a suspensão da execução da prestação tributária, os art.ºs 18º n.º 2 e 103º n.º 3 da Constituição da República Portuguesa?

A resposta não pode deixar de ser negativa, tal como considerou o despacho recorrido, embora sem o fundamentar. E a vários títulos. Em primeiro lugar, porque, o dever de pagar impostos é um dever geral fundamental dos cidadãos cuja consagração se extrai com nitidez do recorte dos art.ºs 12º n.º 1, 103º e 104º da CRP. E como dever fundamental, ele constitui uma limitação estabelecida pela própria lei fundamental ao direito que entra em confronto negativo com ele, qual seja o direito de propriedade. Aonde chegar o dever fundamental de pagar os impostos que tenham sido criados nos termos da Constituição não existe o direito de salvaguarda do património amputado ao contribuinte. Ora, a prestação da caução não é, por natureza, uma obrigação que esteja a ser exigida ao contribuinte a título de imposto, pois não comparticipa de nenhum dos elementos que são supostos constitucionalmente como enformando tal obrigação-prestação pecuniária, unilateral, definitiva, coactiva, sem carácter sancionatório, exigida para a satisfação das necessidades públicas (5). Ela constitui um simples instrumento jurídico que é dado ao contribuinte de poder suspender o processo de cobrança do imposto que lhe foi liquidado em caso da existência de uma controvérsia sobre se esse imposto é ou não legalmente devido, mesmo em parâmetros constitucionais, sediada em juízo ou perante a administração, e enquanto esse litígio não for resolvido. Em vez de uma aplicação do princípio *solve et repete*, que conduziria a que o contribuinte houvesse de pagar o imposto e discuti-lo depois, recuperando o seu montante em caso de ganho da causa, o legislador ordinário contentou-se com a prestação de uma garantia de boa cobrança futura, procurando evitar que o contribuinte sofra a real amputação do seu património até que esteja definitivamente assente a legalidade da dívida cujo pagamento lhe é exigido e que é por si posta em causa.

Essa é, diga-se contra o defendido pela recorrente, uma solução que se posta precisamente numa linha de inteiro respeito pelo princípio da proporcionalidade consagrado no art.º 18º n.º 2 da CRP. Em vez da exigência do pagamento imediato da dívida apurada concretamente por uma administração executiva, dotada constitucionalmente de poderes constitutivos e de autotutela dos seus actos, mesmo que controvertidos, como decorreria de tal sistema de administração

(4) O citado acórdão de 3/7/2002 seguiu aparentemente uma outra orientação, não tendo conhecido do mérito das questões acima enunciadas. A razão da diferença está em que, aqui, ao contrário dali, a decisão recorrida conheceu do pedido que lhe foi formulado, embora, como se verá, de modo errado.

(5) Cfr., entre muitos, José Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, 2000, págs. 34; Diogo Leite de Campos e Mónica Horta Neves Leite de Campos, *Direito Tributário*, 1996, págs. 22.

constitucionalmente adoptado, o legislador ordinário procurou restringir ao necessário a possível ofensa ao direito de propriedade, também constitucionalmente reconhecido, cuja existência não é, porém, de presumir em face do sistema de administração, mesmo que dos impostos, constitucional perfilhado. Nesta perspectiva, a exigência por banda administração da prestação de caução pelo contribuinte não é, ao fim e ao cabo, mais do que um instrumento, cuja utilização se mostra cingida apenas ao necessário, da realização, no processo de execução fiscal, do princípio da efectividade da tutela judicial do direito do credor do imposto, pois que por ela este poderá aspirar à efectiva cobrança da dívida, independentemente da qualidade do seu prestador. Ao contrário do argumentado, o que o n.º 3 do art.º 103º da CRP garante é tão-só que o contribuinte possa resistir juridicamente ao pagamento do imposto que não tenha sido criado nos termos da Constituição ou cuja liquidação e cobrança não se faça nos termos da lei. Ora, o exercício desse direito está acautelado na lei, tendo esta previsto para esse efeito o processo de impugnação judicial e o processo de oposição. Mas não resulta daí que tenha o direito de não garantir a dívida cuja legalidade discute. Mediante a prestação da caução e a impugnação da legalidade da dívida o contribuinte alcança precisamente o efeito jurídico de poder obstar ao pagamento do imposto que entende não estar criado de acordo com a Constituição e ter sido liquidado e cobrado de acordo com a lei - assim se mostrando inteiramente respeitada aquela garantia constitucional.

Mesmo que o devedor do imposto tenha um elevado património nem por isso se poderá aceitar a tese da recorrente de que a exigência de caução para suspender a execução fiscal seja constitucionalmente ilegítima por importar uma limitação desproporcionada ao direito de propriedade e muito menos que ela ofenda o princípio da igualdade.

É que a *ratio* da exigência da caução reside exactamente na obtenção de uma garantia que seja exterior ao próprio património que por constituir a garantia comum dos credores (6) está *ipso facto* afecto ao cumprimento da dívida tributária exequenda. Nem sequer do ponto de vista da adequação poderá ter-se por dispensável a exigência da caução numa tal situação. Basta considerar que os elevados patrimónios tendem normalmente a ser muito mais afectados do que os menores pelos riscos de economia e que respondem igualmente por muitas maiores obrigações decorrentes da sua própria gestão. Só a *exterioridade* da garantia relativamente ao património que está juridicamente afectado ao pagamento da dívida tributária é susceptível de colocar, na perspectiva da efectividade da tutela judicial demandada pelo credor do imposto, os devedores do imposto coercivamente exigido na mesma posição. Sendo assim, é o próprio princípio da igualdade que postula, neste caso, que a administração dê um diferente tratamento aos devedores de imposto, só porque eles têm um património maior.

E não vale esgrimir, como faz a recorrente, tentando demonstrar a desproporcionalidade da exigência da prestação de caução e, conseqüentemente, a violação do art.º 18º n.º 2 da CRP, com o argumento de que se a lei admite a sua caducidade ao fim de um, dois, anos é porque a tem por dispensável. O argumento prova demais. Na verdade, essa caducidade não se baseia aqui na desnecessidade da garantia, mas numa ponderação de valores diferentes, quais sejam os

(6) Cfr. art.º 817º do C. Civil.



de devolver para o Estado os riscos de uma não boa cobrança do imposto quando esta não ocorra dentro desses prazos, pois que isso, a suceder, apenas acontecerá por virtude do deficiente funcionamento dos seus serviços de administração executiva e de administração da justiça na resolução dos litígios onde se questiona a legalidade da dívida do imposto.

Não obstante haver considerado que o art.º 52º da LGT não afrontava a Constituição, o despacho judicial aqui sindicado indeferiu a declaração de ilegalidade da garantia apenas por ainda não ter ocorrido o prazo que foi estabelecido pelo art.º 183º-A do CPPT, que foi introduzido pela Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho.

É evidente que não é pelo facto do prazo de caducidade da garantia que o preceito veio inovatoriamente estabelecer não ter ainda decorrido que o acto de prestação é ou não ilegal. A caducidade da garantia é um efeito jurídico diferente do que respeita à validade do acto da sua prestação. Este fundamento da decisão recorrida não procede, pois. Todavia, o sentido da mesma é de manter com base nos fundamentos acima alinhados.

Não ocorre, deste modo, a inconstitucionalidade assacada ao art.º 52º n.º 2 da LGT, nem o acto de prestação da garantia praticado pela recorrente é ilegal. Não padecendo esse acto de ilegalidade, também a recorrente não tem o direito de indemnização dos custos incorridos com a prestação da caução que funda em tal ilegalidade. A improcedência da primeira questão gera, por prejudicialidade consequente, a improcedência da segunda.

*C - A decisão*

7. Destarte, atento tudo o exposto, acordam os juízes deste tribunal em negar provimento ao recurso.

Custas pela recorrente, com procuradoria de 50%.

Lisboa, 9 de Outubro de 2002. — *Benjamim Rodrigues* (Relator) — *Fonseca Limão* — *Ernâni Figueiredo*.

## Acórdão de 9 de Outubro de 2002.

### Assunto:

*Processo de recuperação de empresa. Competência do STA.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*O facto de estar pendente no tribunal judicial processo de recuperação de empresa e de todas as execuções deveram ficar suspensas e serem remetidas ao processo de recuperação de empresa, não priva o STA de conhecer de recurso jurisdicional interposto de sentença do tribunal tributário que não anulou a venda, pois não é o processo que determina a competência mas a competência que determina o processo (processus sequitur lex fori).*

Recurso n.º 24.508. Recorrente: Hotelides - Soc. de Empreendimentos Turísticos, Lda.; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm.º Cons.º Dr. Almeida Lopes.

No processo de execução fiscal n.º 2178-95/100089.6, que corria termos pela Repartição de Finanças de Grândola contra a executada

HOTELIDES - SOCIEDADE DE EMPREENDIMENTOS TUR E HOTEL, com sede na Rua Luís de Camões, 14, r/c, Esq.º, 7570 Grândola, veio a executada, a fls. 296 e seguintes, requerer a anulação da venda do imóvel penhorado.

Por sentença de fls. 335 e seguintes, o M.º Juiz do Tribunal Tributário de Setúbal julgou improcedente esse pedido de anulação da venda pelo facto de esta ter sido feita com as formalidades legais.

Dessa sentença, a executada interpôs recurso para este STA, tendo apresentado as suas alegações e conclusões de fls. 361 e seguintes, nas quais sustenta terem sido praticadas ilegalidades no processo de venda por negociação particular.

Entretanto, a fls. 353 o Tribunal Judicial da Comarca de Grândola informou este STA que no processo de recuperação de empresa que aí corre contra Hotelides, foi proferido despacho a mandar suspender a execução fiscal.

Neste STA, foi proferido o acórdão de fls. 374 e 375 a mandar suspender tanto o processo de execução fiscal como este processo de anulação da venda, determinando que o processo fosse enviado à Repartição de Finanças para ser contado e, depois, remetido ao Tribunal Judicial da Comarca de Grândola. Baseou-se este STA no disposto no art.º 264º do Código de Processo Tributário. O entendimento que estava subjacente era o de que tribunal judicial era o competente para decidir tanto o processo de recuperação de empresa como os processos e incidentes, mesmos fiscais, que fossem apensados àquele.

O processo de anulação da venda foi remetido para a Repartição de Finanças de Grândola, onde foi feita a conta (fls. 406), sendo depois remetido para o Tribunal Judicial da Comarca de Grândola (fls. 410).

No Tribunal Judicial de Grândola foi proferido um despacho judicial a indeferir uma pretensão e daí foi interposto recurso para o Tribunal da Relação de Évora, o qual proferiu o acórdão de fls. 444 e seguintes, no qual se considerou e decidiu que competente para resolver o processo de anulação da venda feita na Repartição de Finanças não eram os tribunais judiciais mas as autoridades com competência na execução fiscal. Está implícito nesse acórdão que é este STA o competente para decidir o recurso interposto contra a sentença do Tribunal Tributário de Setúbal que não anulou a venda feita na execução fiscal. Nesse acórdão do Tribunal da Relação de Évora decidiu-se mandar remeter este processo à Repartição de Finanças de Grândola para que seja decidido, “pela entidade competente em sede da mesma”, o requerimento da Hotelides de fls. 236 a 239 do processo de recuperação de empresa.

Tendo o processo baixado ao Tribunal Judicial da Comarca de Grândola, o respectivo juiz proferiu o despacho de fls. 246 e 247, no qual considerou que não era competente para decidir a questão da anulação da venda feita no processo da execução fiscal, pois essa decisão compete a este STA.

Remetido o processo à Fazenda Pública, esta decidiu enviar o processo a este STA “por forma a que o mesmo possa ser decidido quanto à questão essencial, o pedido de anulação da venda”.

Remetido o processo a este STA, o M.º P.º emitiu douto parecer nos termos do qual este STA se deve declarar incompetente expressamente, pois competente para conhecer do recurso proferido no

processo de anulação da venda é o tribunal judicial onde pende o processo de recuperação de empresa.

Corridos os vistos cumpre decidir.

Começamos pela questão da competência deste STA.

Não existe qualquer decisão deste STA, proferida neste processo, a declarar-se expressamente competente ou incompetente. O acórdão de fls. 374 e 375 limitou-se a mandar suspender este processo de anulação da venda e a remetê-lo ao Tribunal Judicial de Grândola. Como o acórdão faz caso julgado nos precisos limites e termos em que julga (artº 673º do CPC) e este STA ainda se não julgou incompetente, pode a questão da competência ser decidida neste momento, como vem promovido pelo Mº Pº.

A jurisdição dos tribunais fiscais abrange os litígios emergentes das relações fiscais (artº 212º, nº 3, da Constituição e artº 3º do ETAF).

Nos termos do artº 32º, nº 1, al. b), do ETAF, compete à Secção de Contencioso Tributário do STA conhecer dos recursos interpostos das decisões dos tribunais tributários com exclusivo fundamento em matéria de direito.

O que está em causa neste processo é o conhecimento de recurso interposto da sentença do Tribunal Tributário de Setúbal proferida num recurso de decisão da Administração Fiscal tomada no âmbito de um processo de execução fiscal. Concretamente, o que a recorrente pretende é ver anulada a venda feita no processo de execução fiscal.

Deste modo, o único tribunal competente para apreciar a sentença proferida pelo Tribunal Tributário de Setúbal é este STA e nunca qualquer tribunal da ordem dos tribunais judiciais. Nos termos do artº 211º, nº 1, da Constituição, os tribunais judiciais exercem jurisdição em todas as áreas não atribuídas a outras ordens judiciais.

Como a lei atribui jurisdição aos tribunais fiscais para conhecer das questões surgidas no processo da execução fiscal, nunca podem ser os tribunais judiciais a conhecer dessas questões.

É certo que o artº 29º, nº 1, do Código dos Processos Especiais de Recuperação da Empresa e da Falência, e o artº 264º do Código de Processo Tributário, mandam suspender os processos de execução fiscal para serem juntos ao processo de recuperação de empresa. Mas essas normas são de natureza processual e não normas de competência. As regras de competência são exclusivamente as indicadas nas leis de competência dos tribunais. A regra geral de direito diz que o processo segue a regra do tribunal competente e não o contrário - *processus sequitur lex fori*.

Como a lei de competência diz que é este STA o competente, este STA declara-se expressamente competente para conhecer do recurso interposto da sentença de fls. 335 e seguintes.

Não existindo questões prévias que obstem ao conhecimento do recurso, cumpre conhecer de mérito.

No recurso interposto para o Tribunal Tributário de Setúbal a recorrente HOTELIDES apontou uma ilegalidade à venda feita na execução fiscal: “jamais foi proferido qualquer despacho permitindo a venda do imóvel penhorado por meio de leilão”.

O Mº Juiz *a quo* conheceu dessa questão e decidiu que a venda não padece da preterição dessa formalidade.

Nas alegações para este STA, a recorrente abandona aquela questão e coloca uma questão nova, que não foi apreciada na sentença recorrida: “não tendo sido celebrada qualquer escritura de compra e

venda, é manifesto que o imóvel penhorado não foi vendido por não ter sido celebrado o competente documento translativo da propriedade” (conclusão L) das alegações para este STA).

O Mº Juiz *a quo* não se pronunciou nem podia pronunciar sobre esta questão pelo facto de ela lhe não ter sido colocada.

Como é sabido, os recursos visam modificar decisões e não criar soluções sobre matéria nova, pois os recursos são uma reponderação das decisões recorridas (cfr. acórdãos do Tribunal Constitucional n.ºs 69/88 e 163/90, o primeiro publicado na II Série do DR de 20.8.88).

Como a questão da falta de escritura é uma questão nova, colocada pela primeira vez no recurso para este STA, não pode este tribunal dela conhecer.

Nestes termos, acordam os juízes deste STA em declarar-se competentes para conhecer da sentença recorrida, mas negam provimento ao recurso e confirmam essa sentença.

Custas pela recorrente, com 50 % de procuradoria.

Transitado em julgado este acórdão, remeta o processo ao Mº Juiz de Direito do Tribunal Judicial da Comarca de Grândola, onde pende o processo de recuperação de empresa.

— Lisboa, 9 de Outubro de 2002. — Almeida Lopes (relator) — Alfredo Madureira — Ermâni Figueiredo.

## Acórdão de 9 de Outubro de 2002.

Recurso n.º 26359, em que é recorrente Empresa de Pescas de Aveiro, S. A., e recorrida Fazenda Pública, de que foi relator o Exmo. Juiz Cons. Dr. Fonseca Limão.

A Caixa Geral de Depósitos requereu, ao abrigo do artº 669º nº 2 do C. P. Civil, a reforma do acórdão de fls. 824 e seguintes.

Para tanto alega:

1 - O aresto reformando conheceu da questão relativa a competência em razão da matéria em momento posterior ao fixado na lei.

2 - A dita questão foi decidida em desrespeito do princípio do contraditório.

A requerida Empresa de Pesca de Aveiro, S.A, opinou no sentido do indeferimento do pedido de reforma.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

Nos termos do artº 669º nº 2 do C. P. Civil é lícito a qualquer das partes requerer a reforma da sentença quando:

a) Tenha ocorrido manifesto lapso do juiz na determinação da norma aplicável ou na qualificação jurídica dos factos;

b) Constem do processo documentos ou quaisquer elementos que, só por si, impliquem necessariamente decisão diversa da preferida e que o juiz, por lapso manifesto, não haja tomado em consideração.

A requerente não alega qualquer lapso, e muito menos manifesto, em que tenha incorrido o aresto reformando, quer na determinação da norma aplicável, quer na qualificação jurídica dos factos, quer na análise de documentos ou outros elementos do processo.

Assim sendo, não lhe é lícito socorrer-se do mecanismo previsto no art. 669º nº 2 do C. P. Civil.

Indeferir-se-á, pois, o pedido de reforma do acórdão.

A requerente, no entanto, alega factos susceptíveis de integrar uma nulidade processual, traduzida na violação do princípio do contraditório (v. art. 201, n.º 1, *in fine* do C. P. Civil).

Vejamos, pois, se ocorre a apontada nulidade processual.

A dado passo, o referido aresto afirma o seguinte:

“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 art. 3.º do ETAF, compete aos tribunais fiscais a resolução de litígios no âmbito das relações jurídico-administrativas e fiscais.

Registe-se, ainda, que, de harmonia com o disposto no art. 4.º, n.º 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 art. 7.º da LPTA.

Deve, assim, sobrestar-se na decisão da oposição até que o tribunal competente se pronuncie quanto a esta questão”.

A questão da competência dos tribunais fiscais para a apreciação de questões de natureza civil foi levada às conclusões do recurso interposto pela Empresa de Pescas de Aveiro, S.A., para este STA [conclusão a) a f)].

A CGD, nas contra-alegações que apresentou, respondeu a tal questão (v. n.º 3, A) e 4 do § 2.º).

A decisão atrás referida não constituiu, pois, uma decisão surpresa.

Assim, e na medida em que foi respeitado o princípio do contraditório, não foi violado o art. 3.º do C.P.Civil nem cometida qualquer nulidade processual, nomeadamente, a prevista no art. 201 n.º 1, *in fine*, daquele compêndio normativo.

Termos em que se indefere o pedido de reforma do acórdão e se desatende a arguida nulidade processual.

Custas pela requerente, fixando-se a taxa de justiça no máximo.

Lisboa, 9 de Outubro de 2002. - *João Plácido Fonseca Limão* (relator) - *Benjamim Rodrigues - Lúcio Barbosa*.

## Acórdão de 9 de Outubro de 2002.

### Assunto:

*Execução Fiscal - Citação a mandatário - CPCI-Procuração - Oposição à execução - Indeferimento liminar.*

### Doutrina que dimana da decisão:

1 — *Também em execução fiscal, e na vigência do CPCI, a citação podia ser feita em pessoa diversa do executado nomeadamente quando o citando constituísse mandatário com poderes especiais para a receber, mediante pro-*

*curação passada há menos de 4 anos - art.º 228.º-A, n.º 2 do CPCivil, na redacção do Dec-Lei 242/85.*

2 — *O indeferimento liminar, radicado em motivos de economia processual, deve ser cautelosamente decretado, ou seja, só se o procedimento é necessariamente inviável, não tem razão alguma de ser, constituindo, assim, desperdício manifesto de actividade judicial.*

Recurso n.º 26482, em que é recorrente António Pina Vieira do Vale e recorrida a Fazenda Pública. Relator, o Ex.mo Juiz Cons.º Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do STA:

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto por ANTÓNIO PINA VIEIRA DO VALE do despacho do TT de 1.ª Instância de Castelo Branco, proferido em 11/06/01, que rejeitou liminarmente a oposição pelo mesmo deduzida contra a execução fiscal n.º 0590-98/000033.7, do Serviço de Finanças do Concelho de Belmonte.

Fundamentou-se a decisão na intempestividade da petição, apresentada em 04/01, pois que o oponente foi citado em 25/11/88 e, “sem prejuízo”, na sua manifesta improcedência por inexistência da invocada prescrição quer no que toca às quotas de amortização quer quanto aos juros.

O recorrente formulou as seguintes conclusões:

1ª - Não resulta dos autos que o Recorrente tenha sido regularmente citado anteriormente à data das penhoras efectivadas em 22/03/2001, nomeadamente em 25/11/88, pelo que deve considerar-se a oposição por este deduzida tempestiva.

2ª A dívida exequenda é insusceptível de cobrança coerciva através do processo de execução fiscal, quer porque não existe nos autos despacho ministerial a reconhecê-la, quer ainda porque não há lei expressa a autorizar essa forma de reconhecimento.

3ª - Verifica-se, por isso, uma situação de erro na forma de processo e de incompetência em razão da matéria, pelo que deve julgar-se a oposição deduzida procedente.

4ª - Ainda que assim não se entenda, face ao preceituado no n.º 1 do art.º 4.º do D.L. n.º 437/78, de 28 de Dezembro, sempre terá de considerar-se que no caso vertente não existe título executivo válido, porquanto não constam do processo executivo nem o despacho de concessão do empréstimo, nem o impresso a que se reporta o artigo 3.º do citado normativo.

5.º - Mesmo que não se acolham as soluções anteriormente sustentadas, sempre terá de considerar-se a dívida exequenda prescrita, quer por efeito do disposto no Art.º 4.º do D.L. n.º 155/92, de 28 de Julho, quer face ao preceituado no artigo 310.º, al. e), do Código Civil, ou, no mínimo, prescritos os juros vencidos para além dos últimos cinco anos, reportados a 22/03/2001, face ao disposto na alínea d) do mesmo artigo 310.º.

6ª - A sentença recorrida viola, assim, nomeadamente o disposto nos artigos 144.º, 172.º e 175.º do C.P.C.L., 233.º do C.P.T., 3.º e 4.º do DL n.º 437/78, de 28 de Dezembro, 40.º do DL n.º 155/92, de 28 de Julho, e 310.º, alíneas d) e e) do Código Civil, pelo que deve revogar-se e preferir-se acórdão que julgue a oposição deduzida tempestiva e procedente”.

E contra-alegou a Fazenda Pública, pugnando pelo acerto do julgado, sendo a oposição efectivamente extemporânea pois que "o prazo legal para o efeito se encontra ultrapassado há largos anos, sendo também evidente que a citação obedeceu a todos os requisitos impostos, pela lei ao tempo aplicável -artigo 175º do C.P.C.I."

O Exmº Magistrado do MP emitiu parecer no sentido do provimento do recurso já que, tendo a citação sido feita na pessoa da procuradora do oponente - o que era permitido pelo artº 233º nº 1 do CPCivil, antes da redacção do Dec-Lei nº 329-A/95, de 12/12 -, todavia não consta dos autos nem tal foi apurado, se aquela tinha poderes especiais para a receber, conferidos por procuração passada há menos de quatro anos, tal como exige o dito preceito legal, o que, no caso negativo, acarretaria se procedesse a uma citação, passando, então, a correr, a partir dessa data, novo prazo para oposição.

E, corridos os vistos legais, nada obsta à decisão

Segundo se mostra dos autos - fls. 24 - o oponente foi citado, em 25 Nov 88, na pessoa da sua procuradora

Pelo que regem os art.s 173º e 66º e segts do C.P.C.I.

Assim, "autuado o título, o juiz mandará citar o executado para, no prazo de dez dias, pagar a dívida exequenda, juros de mora, custas e selos, sob pena de penhora" - artº 173º entregando-se-lhe "uma nota donde conste o objecto da citação a importância e proveniência da dívida, o local e prazo em que tem de satisfazê-la ...", de tudo se lavrando certidão que será assinada pelo citado e pelo funcionário encarregado da diligência - artº 67º e parág. único.

Formalidades todas cumpridas, como se vê do mandado e certidão de fls. 24 e v.

Todavia o executado foi citado "na pessoa da sua procuradora MARIA DO CÉU POMBAL VIEIRA TEIXEIRA MATEUS" que assinou.

Tal forma de citação é admissível no processo de execução fiscal quando o citando tenha constituído mandatário com poderes especiais para a receber, mediante procuração passada há menos de 4 anos - artº 228-A nº 2 do C.P.Civil, na redacção do Dec-Lei 242/85.

"Nesse caso, é o próprio réu quem voluntariamente renuncia ao benefício de ser citado na sua pessoa, na medida em que concedeu determinados poderes ao seu representante" - cfr. Alfredo de Sousa e J. Paixão, C.P.C.I. Anotado, 2ª edição, pág. 222, nota 3.

Todavia, não se mostra junta aos autos a referida procuração pelo que não se pode aquilatar da validade e regularidade da citação e consequentemente do início do prazo para oposição, *ut* artº 175º do CPCI.

Na verdade, como bem refere o Exmº Magistrado do MP, a haver irregularidade da citação, nos indicados termos, o executado deverá ser citado novamente, com observância das formalidades legais, daí se contando então o prazo para deduzir oposição pelo que esta, ainda que por antecipação, sempre seria tempestiva.

Na verdade os actos processuais podem, em regra, ser antecipados, isto sempre sem prejuízo, como é óbvio, de o executado preferir apresentar, então, novo articulado.

Por outro lado e como é sabido, o indeferimento liminar radica em motivos de economia processual: se o procedimento é manifestamente inviável, não há razão para que a instância prossiga.

Tal inviabilidade, concretize-se ela por um vício de forma ou por um vício substancial, terá de ser apreciada cautelosamente, de modo

a que apenas se decreta quando o seguimento do respectivo meio processual "não tenha razão alguma de ser", "seja desperdício manifesto de actividade, judicial".

Cfr. Alberto dos Reis, C.P.Civil Anotado, vol II pág. 315.

Nos demais casos, deverá ele seguir, com intervenção dos interessados e do MP a quem, legal, orgânica e constitucionalmente, cumpre a defesa da legalidade.

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, revogando-se o despacho recorrido para ser substituído por outro que não seja de indeferimento liminar pelos fundamentos invocados.

Sem custas.

Lisboa, 9 de Outubro de 2002. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Almeida Lopes* — *António Pimpão*.

## Acórdão de 9 de Outubro de 2002.

### Assunto:

*Matéria de facto. Poderes de cognição do STA.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- I — *Nos processos inicialmente julgados pelos TT de 1.ª instância o STA apenas conhece de matéria de direito - art. 21º n.º 4 do ETAF.*
- II — *Porque assim, se nas alegações e conclusões do recurso de acórdão do Tribunal Central Administrativo tirado sobre decisão de TT de 1.ª instância o Recorrente questiona ainda e apenas a matéria de facto fixada e os juízos de facto com base nela formulados, o recurso jurisdicional assim instruído não pode proceder.*

Recurso nº 26 802; Recorrente: Irmãos Melo, L.<sup>da</sup>; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex<sup>mo</sup> Conselheiro Alfredo Madureira.

Em conferência, acordam 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 interpusera da decisão do TT de 1.ª Instância de Viseu que, por sua vez, lhe julgara improcedente a impugnação judicial que havia deduzido contra a liquidação de IRC n.º 8310015899, do ano de 1991, no montante global de 7 600 370\$00, dele apresentou recurso para esta secção do Supremo Tribunal Administrativo a impugnante Irmãos Melo, Lda., nos autos convenientemente identificada.

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

1.ª - *A Administração fiscal, no caso vertente, recorreu aos métodos indiciários na determinação da matéria tributável, por aplicação do disposto nos artigos 51º a 56º do CIRC, que são inconstitucionais, tendo violado o estabelecido no art.º 107º, n.º 2 do C. da Rep. Portuguesa.*

2.<sup>a</sup> - A recorrente esclareceu, no todo das suas alegações, e também já no recurso para a 1.<sup>a</sup> Instância, em termos de facto e de direito, a referida inconstitucionalidade, sendo certo que, por força do artigo 204.<sup>o</sup> da C. da Rep. 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 artigo 660.<sup>o</sup>, n.º 2 do C.P. Civil.

3.<sup>a</sup> O acto tributário não se encontra fundamentado, nem de facto, nem de direito, não constando, aliás, dos autos, nomeadamente do relatório dos serviços de fiscalização, elementos, de facto e de direito, que o possam fundamentar.

4.<sup>a</sup> De resto, e por isso mesmo, do elenco dos factos que o Tribunal recorrido considerou provados, neles se incluindo o doc. de fls. 8, o relatório de fls. 12 a 31 e a informação de fls. 32-33, não é possível concluir pela sua fundamentação.

5.<sup>a</sup> O despacho do Exmo. Director Distrital de Finanças, contrariamente ao entendimento do Tribunal recorrido, não é fundamento do acto tributário, pelas seguintes razões:

- dele não consta qualquer declaração de concordância com anteriores pareceres, informações ou propostas;

- limita-se, apenas, a dar uma ordem de tramitação processual;

- o "processo para arrecadação de impostos em falta" ainda se desenrola.

- O acto teria de ser praticado pelos Serviços Centrais da Direcção Geral das Contribuições e Impostos;

- O acto da liquidação impugnado não contém a assinatura do seu autor.

6.<sup>a</sup> - Se fosse de considerar, por mera hipótese, que o acto administrativo se encontra fundamentado, certo é que a impugnante não foi notificada dessa impugnação, como a recorrente alega na 1.<sup>a</sup> Instância, onde é reconhecida a falta de tal notificação.

7.<sup>a</sup> - Contudo, o Tribunal recorrido não conheceu desta matéria por entender, contra tudo isto, que se tratava de uma questão nova, violando, uma vez mais, o n.º 2 do artigo 660.<sup>o</sup> do C.P. Civil.

8.<sup>a</sup> - E assim sendo, " tal falta de notificação constitui preterição de formalidade ou vício de forma do processo de liquidação, invalidando esta", como decidiu o STA - Ac Doutrinai, Ano XXXIX, n.º 458, págs. 195 a 207.

9.<sup>a</sup> - Por outro lado, não tendo sido notificada à impugnante a fundamentação do acto tributário, a Administração violou os seus direitos e garantias, nomeadamente os artigos 53.<sup>o</sup> e 54.<sup>o</sup> do CIRC e 268.<sup>o</sup>, n.º 3 da C. da Rep. Portuguesa, preterindo o seu direito de audiência prévia, como também decidiu o STA - Ac Doutrinai, Ano XXXIX, n.º 466, págs. 1275 a 1283.

10.<sup>a</sup> - O Tribunal recorrido violou, pois:

Dada a determinação da matéria colectável com recurso aos métodos indiciários, por aplicação dos artigos 51.<sup>o</sup> e 52.<sup>o</sup> do CIRC, o disposto no artigo 104.<sup>o</sup>, n.º 2 da C. Rep. Portuguesa, por serem aquelas normas inconstitucionais; por não se encontrar fundamentado o acto tributário, nem dele constar a assinatura do seu autor; os artigos 21.<sup>o</sup> do C.P. Tributário e 123.<sup>o</sup> e 125.<sup>o</sup> do C.P. Administrativo e 268.<sup>o</sup>, n.º 3 da C. da Rep. Portuguesa; por não ter a administração fiscal notificado a impugnante da fundamentação do acto tributário - na mera hipótese de se considerar que a fundamentação do acto existe - os artigos 21.<sup>o</sup> do C.P. Tributário e 268.<sup>o</sup> da C. Rep. Portuguesa. Violou, ainda, por

não conhecer, como devia, de todo o objecto do recurso, o n.º 2 do artigo 660.<sup>o</sup> do C.P. Civil.

Conclui pedindo a procedência do seu recurso com a consequente revogação do acórdão com ele impugnado e

a) Declarar-se que a Administração Fiscal recorreu aos métodos indiciários na determinação da matéria colectável, por aplicação dos artigos 51.<sup>o</sup> e 52.<sup>o</sup> do CIRC, que são inconstitucionais, violando, deste modo, o disposto no n.º 2 do artigo 104.<sup>o</sup> da C. Rep. Portuguesa;

Se assim se não entender, por violação dos artigos 21.<sup>o</sup> do C. P. Tributário, 123.<sup>o</sup>, 125.<sup>o</sup> e 133.<sup>o</sup> al. d) do C.P. Administrativo, 3.<sup>o</sup>, n.º 2 e 268.<sup>o</sup>, n.º 3 da C. Rep. Portuguesa:

b) Declara-se nulo e de nenhum efeito o acto tributário, por não se encontrar fundamentado, nem de facto, nem de direito, nem a douta sentença recorrida;

c) Declarar-se ineficaz o acto tributário, no caso de se considerar existente essa fundamentação.

Não foram apresentadas quaisquer contra - alegações.

Neste Supremo Tribunal o Exmo. Magistrado do Ministério Público emitiu depois douto parecer opinando pela necessidade de se ordenar a ampliação da matéria de facto, nos termos do art.º 729.<sup>o</sup> do C.P.C., para mais convenientemente se poder ajuizar da legalidade da utilização pela AF. do mecanismo previsto no art.º 82.<sup>o</sup> n.º 4 do C.I.V.A..

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

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

a) Em sequência à deliberação da Comissão Distrital de Revisão, proferida em acta de 7-2-1994, o impugnante, ora recorrente, foi notificado para proceder ao pagamento da liquidação de IVA do ano de 1991, e respectivos juros compensatórios no montante total de 675 040\$00 - cf. informação oficial de fls. 19.

b) No dia 22-4-1994, o impugnante, ora recorrente, deduziu a presente impugnação judicial contra a liquidação dita em a) - cf. o carimbo de entrada a fls. 2.

c) A liquidação dita em a) resulta do acréscimo ao valor tributável, apurado por métodos indiciários, e fixado pela Comissão Distrital de Revisão, no montante de 2 671 115\$00 - cf. especialmente fls. 22 v do documento de fls. 21 a 22.

d) O valor tributável foi apurado por métodos indiciários, porque a Administração Fiscal concluiu - cf. especialmente fls. 25 do relatório da Fiscalização Tributário, de fls. 23 a 27:

- que "a escrita do sujeito passivo não merece credibilidade fiscal", pois que falseou o verdadeiro resultado fiscal declarado;

- nomeadamente, «através do livro de despesas concluímos que o gásóleo foi de 2 047 236\$00, o que equivale a dizer que consumiu mais combustível do que os serviços que declarou»;

- Os elementos da escrita no ramo da exploração florestal «apenas nos dão a data e o valor da compra, não especificando as quantidades, natureza ou qualquer outro elemento que nos permita estabelecer uma relação entre compra e venda».

É com base nela houve por bem negar provimento ao recurso jurisdicional do Impugnante, assim confirmando a sentença do TT de 1.<sup>a</sup> Instância que, por sua vez, julgara improcedente a impugnação judicial apresentada,

Com base no sustentado entendimento de que ". . . o valor tributável apurado por métodos indiciários, porque - e conforme, aliás, se regista

*no probatório - a Administração Fiscal concluiu que” a escrita do sujeito passivo não merece credibilidade fiscal”; pois que “falseou o verdadeiro resultado fiscal declarado”; nomeadamente, “através do livro de despesas concluímos que o gasóleo foi de 2 047 236\$00, o que equivale a dizer que consumiu mais combustível do que os serviços que declarou”; e os elementos da escrita no ramo da exploração florestal “apenas nos dão, através de um papel que serve de recibo, o nome do vendedor, a data e o valor da compra, não especificando as quantidades, natureza ou qualquer outro elemento que nos permita estabelecer uma relação entre compra e venda”;*

Assim considerando, por um lado, suficientemente demonstrada pela Administração Fiscal a necessidade de recorrer ao método indiciário para cálculo do questionado IVA, pois “... os elementos contabilísticos do impugnante, ora recorrente, que deviam servir de base à liquidação de IVA, não merecem confiança...”;

E, por outro, cumprido também o dever de fundamentar aquele acto na medida em que “... especifica e dá a conhecer claramente os motivos da impossibilidade de comprovação e quantificação directa e exacta da matéria colectável e da necessidade do apuramento desta se processar por métodos indirectos ou indiciários.”

É contra o assim decidido que continua a insurgir-se a Impugnante, nos termos das transcritas conclusões do presente recurso jurisdicional onde, tal como já sustentava no recurso que antes interpôs da sentença do TT de 1.ª Instância, mais não faz do que reiterar a veracidade das declarações de IRS e IVA que oportunamente apresentou à Administração Fiscal - cfr. conclusões 1.ª a 5.ª - e sustentar, mais uma vez - cfr. conclusão 6.ª -, que se não mostra fundamentada a decisão da administração fiscal em recorrer aos métodos indiciários para determinação da matéria colectável.

Não lhe assiste qualquer razão e o seu recurso mostra-se, tal como vem instruído, irremediavelmente condenado ao insucesso.

Desde logo e porque, já perante o disposto nos artigos 713º n.º 5 e 726º do CPC, sendo, como efectivamente são, ainda as mesmas as questões jurídicas colocadas e que no tribunal ora recorrido não lograram qualquer acolhimento, sempre poderia o impugnado acórdão do Tribunal Central Administrativo ser, agora e sem mais, confirmado pelos fundamentos que dele constam.

E, por outro lado, porque, como é sabido e reiteradamente afirmado pela jurisprudência deste Supremo Tribunal ( Secção de Contencioso Tributário ), este, enquanto tribunal de revista, nos processos inicialmente julgados pelos TT de 1ª Instância e salvo matéria do conhecimento oficioso, têm os seus poderes de cognição circunscritos exclusivamente à matéria de direito - cfr. art.º 21º n.º 4 do ETAF e art.º 722º n.º 1 e 2 do CPC.

E que o âmbito e alcance impugnatório dos recursos jurisdicionais se fixa e delimita pelas conclusões formuladas, já em cumprimento do ónus legalmente imposto ao recorrente - arts. 684º e 690º do CPC -.

Ora, como se deixa referido e das transcritas conclusões inequivocamente emerge, verifica-se que, com elas e com as alegações que as suportam, o Recorrente mais não faz do que, ao arripio do probatório fixado e assente, invocar factos e formular juízos de facto que, nesta sede, não lograram qualquer consagração,

E que agora se revelam de todo ineficazes em sede de impugnação do sentido do decidido.

Porque assim, importa reter como definitivamente assente e inquestionável a matéria de facto fixada pela impugnada decisão, bem assim como os juízos que, nesta sede, se formularam, designadamente no que tange à fundamentação do acto impugnado - o despacho do Director de Finanças que ordena as verificadas correções do imposto em causa ( IRC) - cfr. parágrafos 1º a 3º de fls. 73 -,

Onde, em bom rigor e ao contrário do parecer do Exmo. Procurador Geral Adjunto, não deixa de se formular o conveniente juízo probatório sobre a factualidade atinente.

Tanto mais que o eventual erro na apreciação das provas e na fixação dos factos materiais da causa, para relevar efeito útil, haveria de emergir de “... ofensa de 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.” - cfr. art.º 722 n.º 2 do CPC -, erro que, aliás, não só não vêm sequer alegado e muito menos demonstrado.

Acresce que a conclusão retirada pelas instâncias acerca da adequada e conveniente fundamentação do acto impugnado, estribada que vem nos factos materiais da causa, factos agora insindiciáveis por este Supremo Tribunal, como se deixa referido, nos não merece também qualquer reparo ou censura.

Pelo exposto e conseqüentemente, importa concluir pela improcedência de todas as conclusões do presente recurso jurisdicional, improcedência que demanda antes a confirmação do impugnado julgado.

Assim, acordam os Juízes desta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso.

Custas pelo Recorrente, fixando a procuradoria em 50 %.

Lisboa, 9 de Outubro de 2002. — *Alfredo Madureira* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Almeida Lopes*.

## Acórdão de 9 de Outubro de 2002.

### Assunto:

*IRS; Pacto de não concorrência; contrapartida; juros indemnizatórios.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*As quantias recebidas em resultado da assunção de obrigações de não concorrência não estavam sujeitas a IRS no ano de 1998;*

*Deduzida reclamação graciosa contra a retenção na fonte, que veio a ser indeferida, antes devendo atender a pretensão do reclamante, há lugar a juros indemnizatórios, pois que tal indeferimento lavrou em erro de direito imputável aos serviços.*

Recurso nº 26.807 em que é recorrente: Alexandre Paixão Coelho e recorrida: Fazenda Publica, e de que foi relator o Exmº Juiz Consº Fonseca Limão.

Alexandre Paixão Coelho, inconformado com a sentença do Mº Juiz do T. T. de 1.ª Instância de Lisboa, que lhe julgou improcedente

a impugnação de um acto de retenção na fonte e lhe indeferiu o respectivo pedido de juros indemnizatórios, daquela interpôs recurso para este STA, terminando as suas alegações com a formulação do seguinte quadro conclusivo:

a) A questão objecto do presente recurso prende-se, exclusivamente, com o enquadramento jurídico dos factos dados como provados na douta sentença recorrida - e que não se contestam, pelo que, nos termos do disposto nos arts. 32º, nº 1 al. b) do Estatuto dos Tribunais Administrativos, é competente para apreciar o presente recurso jurisdicional a Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.

b) O douto tribunal recorrido, à semelhança do que fez a Administração Fiscal, considerou que a importância recebida pelo impugnante, ora recorrente, na sequência da celebração de um pacto de não concorrência, em que este se obrigou a não aceitar a prestação de serviços de revisor oficial de contas em determinados clientes, era uma indemnização e não como, realmente acontece, um preço;

c) Considerando essa importância como uma indemnização, entendeu, indevidamente, ser a mesma subsumível aos artigos 3º nº 5, alínea a) e 13º do Código do IRS e, nessa medida, não só tributável em sede de IRS, como também, sujeito a retenção na fonte;

d) Os artigos 3º nº 5, alínea a) e 13º do Código de IRS não constituem normas de incidência de “rendimentos” provenientes da celebração de pactos de não concorrência, designadamente, da assunção de obrigação de não concorrência;

e) A importância recebida não é qualificável como indemnização mas, ao invés, como um preço, devido pela assunção de uma obrigação de não concorrência;

f) A relação contratual estabelecida entre o recorrente e a Ernest & Young, Lda, no âmbito desse pacto de não concorrência não permite preencher os pressupostos da obrigação de indemnizar e, bem assim, da responsabilidade civil, seja por factos lícitos ou ilícitos, condição necessária para que a importância em causa consubstanciasse uma indemnização;

g) O pagamento efectuado pela Ernest & Young, Lda, não corresponde à concretização de qualquer dever de indemnizar uma vez que aquela não incorreu em responsabilidade contratual ou extra-contratual, antes chegou a acordo com o recorrente sobre os termos em que deveria ser cumprido um pacto de não concorrência;

h) A importância recebida pelo recorrente não estava prevista em qualquer das categorias do IRS, na definição vigente no exercício de 1998, pois só no final do exercício de 2000, com aprovação da Lei nº 30-G/2000, de 29 de Dezembro, considerou o legislador que as “importâncias auferidas pela assunção de obrigações de não concorrência”, - como é o caso - passariam a estar sujeitas a tributação;

i) Retira-se desta alteração legislativa, por um lado, que estes “rendimentos” não eram tributáveis em exercícios anteriores à sua consagração no Código do IRS e, por outro lado, que o legislador entendeu não se tratar de “indemnizações” - ou não lhe teria chamado “importâncias” - facto que impede, desde logo, qualquer hipotético enquadramento das mesmas nos artigos 3º nº 5, alínea a) e 13º do Código do IRS, como, de forma errada, fizeram a Administração Fiscal e o douto Tribunal recorrido;

j) Não sendo estes “rendimentos” sujeitos a qualquer imposto, a retenção na fonte efectuada pela Ernest & Young, Lda, na importância

de 12 589 000\$00 (doze milhões quinhentos e oitenta e nove mil escudos) é ilegal.

k) Admitir a tributação destas importâncias no exercício de 1998, atenta a redacção dos artigos 3º nº 5 alíneas a) e 13º do Código do IRS, e o âmbito da incidência da categoria G - Incrementos Patrimoniais - introduzida no final do exercício de 2000 (29 de Dezembro), implicaria a violação do princípio da legalidade tributária e do princípio da irretroactividade fiscal, ambos de dignidade constitucional, previstas no art. 103º nºs 2 e 3 da Constituição da Republica;

l) Os arts. 3º nº 5 alínea a) e 13º do Código do IRS (na redacção vigente em 1998) interpretados no sentido de abranger as importâncias pagas no âmbito de pactos de concorrência, são inconstitucionais por ofensa do disposto no art. 103º nºs 2 e 3 da Constituição da Republica;

m) Incumbia à Administração Fiscal, aquando da apreciação da reclamação graciosa apresentada pelo contribuinte, aqui recorrente e, bem assim, aquando da apreciação administrativa da impugnação judicial deduzida, conhecer da ilegalidade da retenção na fonte efectuada sobre as importâncias pagas como contraprestação da obrigação de não concorrência; não fazendo, e determinando a tributação destas importâncias, a Administração Fiscal chamou a si a responsabilidade pelo pagamento indevido de impostos, sob a forma de retenção na fonte;

n) Há, para efeitos do disposto no art. 43º da Lei Geral Tributária “erro imputável aos serviços”, no pagamento indevido do imposto, pelo que se impõe a devolução das quantias retidas, acrescidas do pagamento de juros indemnizatórios, contados desde a data do indeferimento da reclamação graciosa até ao integral cumprimento do douto Acórdão que reconheça a razão à posição do recorrente;

o) O art. 43º da Lei Geral Tributária, interpretado no sentido de que a confirmação, por esse Tribunal, da ilegalidade da retenção na fonte efectuada pela Ernest & Young, Lda, não acarreta “erro imputável aos serviços” por pagamento indevido do imposto e, conseqüentemente, o pagamento de juros indemnizatórios, é inconstitucional por ofensa do disposto no artº 22º da Constituição da República.

Em abono da tese por si defendida juntou a recorrente o parecer da autoria do Sr. Professor Paulo de Pitta e Cunha.

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Exmº Magistrado do M.º Pº, junto deste STA, foi de parecer que o recurso merece provimento.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

A sentença recorrida regista a seguinte matéria de facto:

1 - O impugnante, desempenhando a profissão de revisor oficial de contas, mantinha com a Ernest & Young uma associação no quadro da qual exercia as suas funções de ROC;

2 - Em 30/Set/98 cessaram por mútuo acordo essa associação, nos termos do contrato escrito constante de fls. 40 a 42;

3 - Nesse contrato foi estabelecido um pacto de não concorrência segundo o qual o impugnante se obrigava a, no exercício da sua actividade profissional específica de revisor oficial de contas, auditor e consultor, a não aceitar durante um período de três anos, qualquer dos clientes da Ernest & Young Lda, constantes da lista anexa;

4 - Pagando a Ernest & Young Lda ao impugnante, como contrapartida pelas obrigações assumidas nesse pacto de não concorrência a quantia líquida de 61.056.650\$00;

5 - Esse montante líquido resultava, entre outros factores, a retenção na fonte, a título de IRS, da quantia de 12.584.000\$00;

6 - Contra essa retenção na fonte o impugnante deduziu reclamação graciosa em 23/Fev/99;

7 - Em 27 / Maio/99 foi prestada a informação constante de fls. 29 a 32 do apenso, no sentido do indeferimento da reclamação;

8 - Em 25/Jun/99, e sem que previamente se tenha comunicado ao impugnante o teor da informação prestada, foi proferida decisão a indeferir a reclamação, por adesão aos fundamentos constantes na informação referida;

A questão a decidir consiste, “prima facie”, em saber se a quantia referida no nº 4 do probatório, paga pela Ernest & Young, Lda, ao impugnante, a título de contrapartida pelas obrigações assumidas no pacto de não concorrência celebrado entre ambos, tem natureza indemnizatória e, como tal, é passível de tributação em sede de IRS.

Tal quantia caracterizou-a o Mº Juiz “a quo” como indemnização por lucros cessantes, sujeita a IRS e, por isso, susceptível de retenção na fonte.

Contra o assim decidido se insurge o recorrente, pois que, afirma, tal quantia não é qualificável como indemnização e, assim, não está sujeito a IRS, não havendo lugar à dita retenção.

Segundo o artº 562º do C. Civil “quem estiver obrigado a reparar um dano deve reconstituir a situação que existiria se não se tivesse verificado o evento que obriga à reparação”.

Por seu turno, o artigo seguinte dispõe:

“A obrigação de indemnização só existe em relação aos danos que o lesado provavelmente não teria sofrido se não fosse a lesão”.

E o art. 564º daquele compêndio normativo prescreve:

“O dever de indemnizar compreende não só o prejuízo causado como os benefícios que o lesado deixou de obter em consequência da lesão”.

Da análise destes preceitos resulta, à evidência, que o dever de indemnizar pressupõe sempre a existência de um dano.

Mas será que, no caso dos autos, ocorreu dano infringido pela Ernest & Young Lda ao impugnante?

Como decorre do probatório, a quantia em causa constituiu a contrapartida devida ao impugnante em resultado das obrigações por ele assumidas no pacto de não concorrência e que consistia em, no exercício da uma actividade e pelo prazo de 3 anos, não aceitar clientes da outra contraente.

Não se vê aqui qualquer dano, sofrido pelo impugnante e a carecer de reparação, mas tão-só um acordo de vontades, traduzido na não aceitação de clientes da Ernest & Young, Lda.

Em resumo, ao celebrar o referido pacto o impugnante não surge como lesado, apenas se obrigando a não lesar, o que aconteceria se viesse a fazer concorrência à dita empresa aceitando clientes desta.

Ora, como na ausência de dano não surge o dever de indemnizar, forçoso é concluir que a dita quantia não assume natureza indemnizatória.

E não tendo essa natureza, muito menos a tem a título de lucros cessantes, assim, escapando à incidência em IRS.

De resto, “as importâncias atribuídas em virtude da assunção de obrigação de não concorrência, independentemente da respectiva fonte ou título” só com a entrada em vigor da Lei nº 30-G/2000, de 29/12, que aditou o artigo 9.º-A, alínea c) ao CIRS, foram consideradas incrementos patrimoniais, sujeitos a IRS.

Esta disposição legal, que no caso não é aplicável por força do art. 103º nº 3 da CRP e 12º do C. Civil, trata as contrapartidas resultantes de factos de não concorrência como importâncias, o que inculca a ideia de que não tem carácter indemnizatório, como atrás se disse a propósito do caso dos autos.

Assente, como vimos, que não havia lugar a tributação em IRS, forçoso é concluir pela ilegalidade da predita retenção na fonte, com o consequente direito a juros indemnizatórios, desde 25/6/99.

Isto porque foi nesta data que a A.F. indeferiu a reclamação graciosa deduzida pelo contribuinte contra a retenção na fonte.

Tal indeferimento lavrou em erro de direito, imputável aos serviços, pois que a dita reclamação devia, e não foi, atendida.

Tem, pois, o contribuinte, direito a juros indemnizatórios nos termos do art. 24º do CPT.

Termos em que se acorda em conceder provimento ao recurso e em revogar a sentença recorrida e em reconhecer ao recorrente o direito a juros indemnizatórios nos termos referidos, assim julgando a impugnação procedente e ilegal o acto impugnado.

Sem custas.

Lihoa, 9 de Outubro de 2002. — *João Plácido Fonseca Limão* (relator) — *Ernâni Figueiredo* — *Lúcio Barbosa*.

## Acórdão de 16 de Outubro de 2002.

### Assunto:

*Arguição de nulidade/reforma de acórdão.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *A nulidade de acórdão por omissão de pronúncia ocorre quando o tribunal de recurso não conhece de questão levada às conclusões da alegação do recorrente ou suscitada pelo recorrido nos casos previstos no artigo 684º-A do CPC e que não esteja prejudicada pela solução dada a outra.*
- 2 — *Não é de confundir o conceito de questões jurídicas com o de argumentos ou razões esgrimidos em vista da sua resolução em certo sentido.*
- 3 — *Tendo o acórdão reclamado decidido, fundamentadamente, em consonância com jurisprudência pacífica do STA, óbvio é que não se perfila manifesto lapso na determinação da norma aplicável, pressuposto da reforma de aresto prevista no artigo 669º, 2, a), do CPC, ex vi seus artigos 716º, 1, e 726º.*

Recurso nº 27/02; Recorrente: A. Silva & Silva, SGPS, S. A.; Recorrida: Fazenda Pública; Reator: Juiz Conselheiro Mendes Pimental.



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

”A. Silva & Silva, S.G.P.S. SA” vem, sob a invocação dos artigos 668º e 669º do CPC, *ex vi* artigo 2º, e), do CPPT, requerer a nulidade/reforma do acórdão de fls. 218-226, 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,1, do CPC), a Rct. Fazenda Pública nada disse.

Silencioso se manteve, também, o Ministério Público.

Corridos vistos suplementares, cumpre decidir.

Entende a 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.

Vejam os.

É sabido que, segundo o artigo 660º, 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.*

E na alínea d) do n.º 1 do artigo 668º do mesmo compêndio adjectivo (aplicável aos acórdãos, *ex vi* artigos 716º, 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 jurisdiccional 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.

Ora, em nenhuma das trinta e quatro conclusões da alegação da Rct. para este STA, a fls. 206-211, é colocada questão de inconstitucionalidade decorrente de confisco.

E, ”embora o tribunal tenha também dever de pronúncia sobre questões de conhecimento officioso não suscitadas pelas partes (parte final do n.º 2 do artigo 660º do CPC), a omissão de tal dever não constituirá nulidade, mas sim um erro de julgamento.

Com efeito, nestes casos, a omissão de pronúncia sobre questões de conhecimento officioso significará que o tribunal entendeu, implicitamente, que a solução das mesmas não é relevante para a apreciação da causa.

Se esta posição for errada, haverá um erro de julgamento.

Se o não for, não haverá erro de julgamento, nem se justificaria, naturalmente, que fosse declarada a existência de uma nulidade para o tribunal ser obrigado a tomar posição explícita sobre uma questão irrelevante para a decisão” - Jorge Lopes de Sousa, *CPPT anotado*, 3.ª edição, p. 632.

Neste sentido, vide os acórdãos deste STA de 08.VII.1999 - rec. 23 281; 27.X.1999 - rec. 22 554; 03.XI.1999 - rec. 22 754; 10.V.2000 - rec. 24 788; 31.I.2001 - rec. 14 337 e de 04.VII.2001- rec. 18 777.

Ademais e decisivamente, é patente que a reclamante confunde *questões jurídicas* com os argumentos esgrimidos em vista da sua resolução em certo sentido.

Como se observa no acórdão desta Secção de 27 de Fevereiro último, tirado no recurso n.º 26 392, ”questões jurídicas são as problematizações que uma determinada factualidade é susceptível de colocar perante o direito aplicável (a hipótese da norma ou a estatuição) e de cuja resposta a sorte da causa depende.”

Pois bem, a questão nuclear colocada a este Supremo no aresto reclamado foi, como nele se exarou, a da tempestividade da presente impugnação judicial.

E, claramente, sobre ela nos debruçámos demoradamente, vindo-se a concluir pela caducidade do direito de impugnar a liquidação dos emolumentos registraes em foco nestes autos.

E ”os aspectos aduzidos pela ora reclamante - para quem a liquidação baseada em norma inconstitucional afecta o conteúdo essencial do direito de propriedade -reconduzem-se simplesmente a argumentos, cuja bondade, a ser pressuposta, apenas demandaria a chegada a uma resposta à pergunta ou questão formulada em sentido oposto. Trata-se de aspectos que têm a ver, apenas, com a convivência técnica jurídica ou doutrinária da solução a que o tribunal chegou” - invocado aresto de 27.II p.p.

Não se perfila, pois, omissão de pronúncia alguma, antes confusão da reclamante entre *questões jurídicas e argumentos* esgrimidos por ela em vista de decisão daquelas a si favorável.

Ora, o conceito de ”questões” não é, repetimos, 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 a reclamante entende (*itens XXXI a XLVI*) que o acórdão reclamado é nulo ”por excesso de pronúncia”, em virtude de ter apreciado questões das quais se não poderia tomar conhecimento sem a pronúncia do TJCE, ao arripio do estipulado no artigo 234º do Tratado de Amesterdão.

Falece também aqui razão à reclamante.

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 (69/335/CEE) 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” - convocado aresto de 27 de Fevereiro do ano em curso.

Consequentemente, improcede, outrossim, esta alegação de nulidade do acórdão de fls. 218-226.

Por outro lado, pretende o reclamante que o acórdão em causa seja reformado, nos termos do artigo 669º, 2, a), do CPC, em virtude de, não procedendo os fundamentos nele invocados, existir manifesto lapso na determinação da norma aplicável - *item* LXXXVIII e seguinte.

Segundo tal normativo (aplicável aos acórdãos *ex vi* artigos 716º, 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. A 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: mais que fundamentos de anulabilidade ou de reforma do acórdão, o que a reclamante alinha são alegações de erros de julgamento - 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, 16 Outubro de 2002. — *Mendes Pimentel* (relator) — *Vitor Meira* — *Baeta de Queiroz*.

## Acórdão de 16 de Outubro de 2002.

### Assunto:

*Execução fiscal. Oposição. Fundamentos.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*I — Os fundamentos legalmente admissíveis de oposição à execução fiscal são os taxativamente previstos nas várias alíneas do n.º 1 do art.º 204º do CPPT que, aliás, cor-*

*respondem, grosso modo, à anterior seriação contida no art.º 286º n.º 1 do revogado CPT.*

*II — A inexistência do imposto prevista na al. a) do citado preceito está legalmente definida como constituindo ou integrando ilegalidade abstracta da liquidação, traduzida na inexistência do imposto nas leis em vigor à data dos factos, que, afectando a própria lei, não depende do acto que faz a sua aplicação ao caso concreto.*

Recurso n.º 37/02 em que são recorrentes Lino de Castro, Horta e Costa & Associados, Soc. de Advogados e recorrida Fazenda Pública e de que foi relator o Exmº Juiz Consº Alfredo Madureira.

Em conferência, acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.

Inconformada com a aliás doutra sentença do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa que julgou improcedente a oposição que deduzira contra a execução fiscal n.º 3255200101003798, pendente na Repartição de Finanças do 10º Bairro Fiscal de Lisboa, para pagamento coercivo de dívida de IRC no montante de 3 644 233\$00, referente ao ano de 1999, dela interpôs recurso para esta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, a oponente Lino de Castro, Horta e Costa & Associados, Sociedade de Advogados.

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

*A. A recorrente é uma sociedade profissional de advogados, pelo que está obrigatoriamente sujeita ao regime de transparência fiscal, nos termos da alínea b) do nº 1 do artigo 5º do Código do IRC (CIRC).*

*B. Em consequência da sujeição a este regime tributário, a matéria colectável da recorrente é imputada aos seus sócios, sem dar lugar a qualquer liquidação de IRC, pelo que se verifica a inexistência de IRC sobre a matéria colectável da recorrente.*

*C. Por mero lapso material, na declaração modelo 22 de IRC respeitante ao exercício de 1999, a recorrente “assinalou o nº 1 do campo 03.4, correspondente ao regime de tributação geral, quando deveria ter assinalado o nº 7, correspondendo ao regime de transparência fiscal, ao qual se encontrava sujeita”.*

*D. Sendo que, por via de tal lapso, à administração fiscal veio a liquidar IRC à recorrente” (facto dado como provado sob o n.º 5).*

*E. E, não tendo a recorrente a recorrente pago o imposto liquidado, tal deu origem à instauração da correspondente execução fiscal para a respectiva cobrança (facto dado como provado sob o n.º 6).*

*F. Não é admissível o entendimento sufragado na sentença revivenda, segundo o qual “inexistência do imposto prevista como fundamento da oposição na alínea a) do nº 1 do artigo 204º do Código de procedimento e de processo tributário diz respeito à inexistência do imposto, enquanto tal, previsto na lei, nos termos constitucionalmente estabelecidos e não já a uma incorrecta aplicação das regras desse imposto numa determinada liquidação”.*

*G. Na verdade, pode dizer-se, com fundamento na lei, que o IRC é um imposto inexistente relativamente às sociedades sujeitas ao regime de transparência fiscal, como é o caso da recorrente.*

*H. Não se trata de ter havido incorrecta aplicação das regras de liquidação de um imposto existente; trata-se, antes, de ter sido aplicado*

um imposto que, muito embora exista no ordenamento jurídico português, não é aplicável às sociedades sujeitas à transparência fiscal.

I. No quadro jurídico em que se move uma sociedade como a recorrente inexistente IRC. Era isto que devia ter sido declarado pelo tribunal a quo, e não foi.

J. É convicção segura da recorrente que podia opor-se, como se opôs, à execução, com o fundamento e nos termos do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 204.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

K. Ao assim não ter entendido o tribunal a quo, houve violação do citado preceito legal, pelo que a sentença merece censura e deve ser substituída por douto acórdão que julgue a oposição provada, com base neste citado preceito legal.

Não foram apresentadas quaisquer contra-alegações.

O Exmo. Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal emitiu depois sucinto mas douto parecer opinando pela confirmação do impugnado julgado e consequente improcedência do presente recurso jurisdicional, pois, sustenta, "... a ilegalidade prevista na al. a) do n.º 1 do art.º 204.º do CPPT, encontra-se desligada do acto que faz aplicação da lei ao caso concreto."

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

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

1. Em 25/MAI2001 a oponente apresentou declaração mod22 de IRC, referente a 1999 declarando um lucro tributável de 9 508 693\$00;

2. Nessa mesma declaração assinalou o n.º 1 do campo 03.4, correspondente ao regime de tributação geral, quando deveria ter assinalado o n.º 7, correspondente ao regime de transparência fiscal, ao qual se encontrava sujeita;

3. Em 120ut2000 a oponente apresentou o anexo G relativo ao regime de transparência fiscal;

4. Os lucros da oponente foram declarados pelos respectivos sócios, como rendimentos seus, nas declarações mod. 3 do IRS de 1999;

5. Por via do lapso referido em 2 a administração fiscal veio a liquidar IRC à oponente;

6. Como o imposto liquidado não fosse pago foi instaurada execução fiscal para cobrança de 3 644 233\$00.

E, com base na apontada factualidade, considerando ainda que se não provou que os sócios da impugnante tenham pago o IRS99 que lhes foi liquidado, houve por bem julgar improcedente a oposição deduzida sufragando entendimento de que "... a inexistência do imposto prevista ... na al. a) do n.º 1 do art.º 204.º do CPPT diz respeito à inexistência do imposto, enquanto tal, previsto na lei, nos termos constitucionalmente estabelecidos e não já a uma incorrecta aplicação das regras desse imposto numa determinada liquidação."; e que, por outro lado, "... se não pode falar de dupla tributação pois que para tal era essencial a demonstração do pagamento das liquidações de IRS efectuadas aos sócios da oponente."

É contra o assim decidido que se insurge a Oponente sustentando, em síntese e fundamentalmente, que, ao contrário e porque é, nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 5.º do CIRC, uma sociedade de advogados sujeita ao regime de transparência fiscal, "... pode dizer-se, com fundamento na lei, que o IRC é um imposto que inexistente relativamente às sociedades sujeitas ao regime de transparência fiscal ..."

e que, assim e consequentemente, deveria antes ter-se julgado procedente a oposição deduzida, julgado que agora, em sede de recurso jurisdicional, persegue.

A controvérsia proposta circunscreve-se assim e apenas ao que deve entender-se por *inexistência do imposto*, a que se refere a al. a) do art.º 204.º do CPPT, para efeito de eventual preenchimento do fundamento legal de oposição à execução fiscal, sabido que é ser taxativa a enumeração estabelecida naquele preceito, tal como aliás se verificava ocorrer em idêntica enumeração antes contida no correspondente art.º 286.º do CPT.

Ora, como repetidamente vem afirmando a jurisprudência desta Secção e a doutrina, vejam-se, entre outros, os acórdãos de 01.06.94, processo n.º 17.926, in AP DR de 23.12.96, pág. 1781 e de 15.05.96, processo n.º 20.029, in AP DR de 18.05.98, pág. 1629, e Jorge Lopes de Sousa, in Código de Procedimento e de Processo Tributário, anotado, 3ª edição, pág. 971, na referida alínea do questionado preceito - agora, art.º 204.º do CPPT - prevê-se como fundamento de oposição à execução fiscal, no que ora releva, a *inexistência do tributo nas leis em vigor à data dos factos a que respeita*.

"Está-se, aqui, perante aquilo que se designa por *ilegalidade abstracta da liquidação*, por a ilegalidade não residir directamente no acto que faz aplicação da lei ao caso concreto, mas residir na própria lei cuja aplicação é feita, não sendo, por isso, a existência de vício dependente da situação real a que a lei foi aplicada nem do circunstancialismo em que o acto foi praticado."

"A ilegalidade é abstracta porque, afectando a própria lei, não depende do acto que faz a sua aplicação ao caso concreto."; cfr. Jorge Lopes de Sousa, obra e página referidas.

Porque assim, manifesto é que nenhuma censura merece o impugnado segmento decisório da sindicada sentença.

Com efeito e tal como vem julgado, o liquidado IRC integrava tributo ou imposto previsto nas leis em vigor à data da liquidação com base na qual e já perante o não oportuno pagamento do imposto fixado foi depois instaurada a correspondente execução fiscal a que, agora e de harmonia com a referida argumentação, a Executada e Oponente veio deduzir oposição.

Assim e face aos factos materiais da causa imperioso era concluir que improcedia o invocado fundamento de oposição à execução fiscal (al. a) do n.º 1 do art.º 204.º do CPPT), tanto mais que, como inexoravelmente decorre da argumentação desenvolvida pela Oponente e ora Recorrente, sempre esta reconduzia a controvertida questão para o domínio da *ilegalidade em concreto da liquidação*, ilegalidade que também não consubstancia ou integra fundamento válido de oposição à execução fiscal nos precisos termos da al. h) do n.º 1 do referido art.º 204.º do CPPT, pois, no caso, a lei assegurava meio judicial de impugnação ou recurso contra o respectivo acto de liquidação.

Improcede, assim, a argumentação desenvolvida nas alegações e conclusões do presente recurso jurisdicional.

Em face do que exposto fica, acordam os Juízes desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso, confirmando, antes e integralmente, a impugnada sentença.

Custas pela Recorrente, fixando a procuradoria em 50 %.

Lisboa, 16 de Outubro de 2002. — *Alfredo Madureira* (relator) — *Brandão Pinho* — *Almeida Lopes*.

## Acórdão de 16 de Outubro de 2002.

### Assunto:

*Atestado médico. Omissão da descrição da doença.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- I — *Em 1995, os atestados médicos passados pela autoridade de saúde, para efeitos fiscais, regiam-se pela Tabela Nacional de Incapacidades, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 341/93, de 30 de Setembro;*
- II — *Por essa TNI o delegado de saúde não tinha que discriminar a deficiência no atestado médico, sob pena de provocar uma devassa à vida privada do doente e praticar um crime de violação do sigilo por funcionário;*
- III — *O novo regime jurídico dos atestados médicos, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 202/96, de 23 de Outubro, introduziu novas regras para a passagem dos atestados médicos, mas também não exigiu ou, ao menos, autorizou, a revelação da doença do doente;*
- IV — *Mas este diploma não se aplica retroactivamente, mas apenas aos processos em curso, nos quais ainda não tinha sido passado o atestado médico;*
- V — *O Decreto-Lei n.º 202/96 foi alterado pelo Decreto-Lei n.º 174/97, de 19 de Julho, o qual veio permitir a discriminação da deficiência do doente, mas apenas sempre que a lei faça depender a atribuição de beneficiários de determinados requisitos específicos;*
- VI — *A avaliação da incapacidade para efeitos fiscais é da competência exclusiva da autoridade de saúde, não podendo o Fisco deixar de respeitar o atestado médico validamente passado;*
- VII — *A avaliação da incapacidade é um acto administrativo, titulado pelo atestado médico, sujeito a recurso hierárquico necessário e a recurso contencioso. Mas não é um mero meio de prova, por ser a título de uma decisão prejudicial sujeita a impugnação judicial autónoma.*

Recurso n.º 112/02, em que é recorrente a Fazenda Pública e recorridos Fernando Marques Marinho e outro. Relator, o Ex<sup>mo</sup> Juiz Cons.º Dr. Almeida Lopes.

Com fundamento em vício de violação de lei, por não consideração de um atestado médico passado pela autoridade de saúde, o contribuinte Fernando Marques Marinho, residente na Avenida Júlio Saúl Dias, 403, Habitação 53, Vila do Conde, deduziu impugnação judicial contra o acto de liquidação de IRS do ano de 1995.

Por sentença de fls. 74 e seguintes, o Tribunal Tributário do Porto anulou a liquidação.

A Fazenda Pública recorreu para este STA, tendo apresentado as suas alegações e conclusões de fls. 92 e seguintes, nas quais pugna pela legalidade do acto de liquidação.

Não houve contra-alegação.

Neste STA, o M<sup>o</sup> P<sup>o</sup> emitiu douto parecer nos termos do qual se deve negar provimento ao recurso.

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

Está em causa a liquidação de IRS do ano de 1995 a um contribuinte a quem a autoridade de saúde tinha passado um atestado médico de deficiência hipovisão.

Sobre a ilegalidade deste tipo de liquidações, este STA tem uma jurisprudência uniforme no sentido de a autoridade fiscal dever atender à avaliação de incapacidade feita pela autoridade de saúde. Neste sentido, pode ver-se o acórdão de 15.12.1999, proferido no Rec. n.º 24 305, o qual foi tirado por todos os juizes desta Secção de Contencioso Tributário. Esse acórdão está publicado no Boletim do Ministério da Justiça n.º 492, pág. 271 e seguintes e nos Acórdãos Doutrinários do STA 468-1560, para o qual remetemos.

Não há razões para alterar esta jurisprudência.

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

Sem custas.

lisboa, 16 de Outubro de 2002. — *Almeida Lopes* (Relator) — *António Pimpão* — *Mendes Pimentel*.

## Acórdão de 16 de Outubro de 2002.

### Assunto:

*Impugnação judicial; sentença; motivação de facto.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*Não é nula, por falta de especificação dos fundamentos de facto, a sentença que, ao longo de 10 números, fixa os factos julgados pertinentes para a decisão da causa.*

Recurso n.º 317/02, em que são recorrentes a Fazenda Pública e Ramos e Gonçalves, Lda. e recorrida a Fazenda Pública, e de que foi relator, Ex<sup>mo</sup> Juiz Cons.º Fonseca Limão.

A Fazenda Pública, inconformada com a sentença do M<sup>o</sup> Juiz do T. T. de 1.ª Instância, que julgou procedente a impugnação deduzida por Ramos e Gonçalves, Lda., dela interpôs recurso para este STA, terminando as suas alegações com a formulação do seguinte quadro conclusivo:

1) A Meritíssima Juíza “a quo” julgou procedente a impugnação em epígrafe por considerar que as razões explanadas no relatório dos serviços de fiscalização tributária para aplicação de métodos indicatórios previstos no art.º 51º do CIRC eram insuficientes para fundamentar o recurso àqueles métodos nem havia fundamento para deles se socorrer.

2 - Para fundamentar aquela decisão o douto aresto limita-se a referir que “(. . .) do relatório efectuado pelos serviços de Fiscalização verifica-se que a Administração Fiscal não concretiza os factos que

levam a concluir haver fundadas razões para recorrer a determinação do imposto por recurso a métodos indiciários, limitando-se a concluir que teve dificuldade em examinar minuciosamente a contabilidade da impugnante (cfr. Ponto 4 do probatório) ou que a não movimentação de qualquer conta de depósito à ordem tornou difícil controlar o volume de negócios prestados (cfr. Ponto 5 do probatório) ou que tendo em conta os serviços praticados e o número de empregados, salta à vista que os serviços prestados se encontram subestimados (cfr. Ponto 7 do probatório).

3 - A sentença é pois omissa na fundamentação de facto, não desmontando os motivos que levaram aquela decisão nem os factos que face ao conteúdo do probatório deveriam ser narrados para justificar e fundamentar o recurso aos métodos indiciários.

4 - Limita-se tão-só a transcrever as conclusões descritas no probatório que motivaram o recurso aos métodos indiciários e decidir que tais conclusões não bastam para a Administração Fiscal deles lançar mão.

5 - A não especificação dos fundamentos de facto da decisão constitui causa de nulidade da sentença (art.º 125º n.º 1 do CPPT e art.º 668º n.º 1 b) do CPC).

Contra-alegou a impugnante, batendo-se pela manutenção do julgado.

O Exmº Magistrado do Mº Pº foi de parecer que o recurso não merece provimento.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

Face ao teor das conclusões do recurso, e são estas que lhe delimitam o seu âmbito, a questão decidenda consiste em saber, apenas e tão-só, se a sentença recorrida, à qual não vem imputado qualquer erro de julgamento, é ou não nula.

Segundo a recorrente FP., a peça recorrida é nula por não especificar os fundamentos de facto.

Na verdade face aos arts. 125º n.º 1 do CPPT e 668º n.º 1 al. b) do C. P. Civil, a falta de especificação dos fundamentos de facto constitui causa de nulidade da sentença.

Segundo Alberto dos Reis (C. P. Civil, anotado, vol. V, pág. 140) "há que distinguir cuidadosamente a falta absoluta de motivação da motivação deficiente, medíocre ou errada. O que a lei considera nulidade é a falta absoluta de motivação; a insuficiência ou mediocridade da motivação é espécie diferente, afecta o valor doutrinal da sentença, sujeita-a ao risco de ser revogada ou alterada em recurso mas essa não produz nulidade".

Dito isto e apreciando agora a peça recorrida, verifica-se que, ao longo de 10 números, foram fixados os factos julgados pertinentes para a decisão da causa.

O que significa que a sentença recorrida não sofre de falta absoluta de motivação por não ocorrer ausência total de fundamentos de facto.

Daí não padecer da nulidade que lhe vem assacada.

Termos em que se acorda em negar provimento ao recurso. Sem custas.

Lisboa, 16 de Outubro de 2002. — *João Plácido da Fonseca Limão* (relator) — *Ernâni Figueiredo* — *Lúcio Barbosa*.

## Acórdão de 16 de Outubro de 2002.

### Assunto:

*Recursos. Legitimidade para recorrer.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*Não tendo a Fazenda Pública ficado vencida nem havendo prejuízo directo e efectivo para os interesses que representa, carece de legitimidade para interpor recurso da decisão.*

Recurso n.º 384/02. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrida: Maria Aurora Ferreira Lopes de Azevedo; Relator: Ex<sup>mo</sup> Juiz Conselheiro Vítor Meira.

Maria Aurora Ferreira Lopes de Azevedo recorreu para o Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto do despacho proferido pelo chefe da repartição de finanças que indeferiu um pedido de arguição de nulidades por si deduzidas relativamente à sua situação.

Por sentença do Mº Juiz daquele tribunal foi negado provimento ao recurso.

Inconformada com tal despacho, dele veio a Fazenda Pública recorrer para este Supremo Tribunal Administrativo, pedindo a sua revogação, formulando as seguintes conclusões:

1. Deduziu a recorrente, perante a 1ª Repartição de Finanças de Gondomar, o incidente de nulidade ou irregularidade da citação que lhe foi efectuada em 18/05/99, invocando, para o efeito, a sua qualidade de cônjuge do executado, casada segundo o regime de comunhão de adquiridos e, face à penhora de imóvel -bem comum do casal não ter sido citada nos termos do art. 302º do CPT, para, querendo, requerer a separação judicial de bens, já que na dívida exequenda estavam incluídas coimas fiscais.

2. Os processos executivos por dívidas das sobreditas coimas fiscais foram desapensados ainda antes da citação aqui posta em causa pela recorrente.

3. Pelo que a citação da ora recorrente foi feita nos termos do n.º 1, do art. 321º do CPT.

4. Com o devido respeito, tão-só na execução para a cobrança de coimas fiscais imposta a um dos cônjuges podem ser imediatamente penhorados bens comuns, com a ressalva de, nestes casos, dever citar-se o outro cônjuge para requerer a separação judicial de bens, de acordo com o art. 302º do CPT.

5. Sendo certo que tal preceito já não se aplica às execuções por contribuições, impostos ou taxas - como é o caso - na medida em que pelo seu pagamento respondem sempre os bens comuns (cfr. Alfredo José de Sousa e José da Silva Paixão, CPT, Comentado e Anotado, Almedina, 3.ª edição, nota 2 ao art. 302º, pág. 636).

6. No mesmo sentido, Augusto Lopes Cardoso, op. cit., pág. 227 e seguintes: As dívidas de Impostos, quer estes incidam sobre certos e determinados bens, quer sobre actividades lucrativas, são da responsabilidade de ambos os cônjuges.

7. Admitindo-se que o imóvel penhorado é um bem comum - como parece ser - e o cônjuge do executado pretende demonstrar que só a este cabe a responsabilidade pela dívida exequenda. Neste caso, citada - como foi - para a execução, nos termos do art. 321º do CPC,

podia, para o efeito, deduzir embargos de terceiro, caso tal bem ainda não tivesse sido vendido (em 18.05.99, o bem não estava vendido) de acordo com o art. 352º e 353, n.º 2 do CPC.

8. Logo, não haveria prejuízo para a sua defesa e, portanto, improcederia a nulidade da falta da sua citação.

9. Ainda no caso de o imóvel penhorado já ter sido vendido ou adjudicado a um terceiro, deveria improceder a nulidade da falta de citação e a sua arguição apenas determinaria que se ordenasse a citação.

10. Mas, nesta hipótese, também, não ficava prejudicada a possibilidade de o cônjuge do executado demonstrar que a dívida era da responsabilidade apenas do executado, uma vez que podia lançar mão da oposição à execução com fundamento na alínea b), *in fine*, do art. 286º do CPT, por não figurar no título nem ser responsável pelo pagamento da dívida.

11. Isto, atendendo a que ao cônjuge, por dívidas de impostos, é reconhecida a qualidade de co-executado (cfr. Anselmo de Castro, op. cit., pág. 197).

12. É, aliás, o que decorre do art. 5º, n.º 3 e 4 do CPT.

13. A douta sentença violou o art. 321º do CPT e arts 352º e 353º do CPC.

Não houve contra-alegações.

Pelo Exmo. Magistrado do Ministério Público foi emitido parecer no sentido de que se não tomasse conhecimento do recurso por a decisão não ser desfavorável à Fazenda Pública, nem ela ser parte vencida.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

A sentença recorrida considerou provados os seguintes factos:  
a) Foram instauradas diversas execuções fiscais contra António Fernandes Azevedo, casado sob o regime de bens de comunhão de adquiridos com a ora recorrente Maria Aurora, para pagamento de dívidas decorrentes de contribuições à Segurança Social, IRS, contribuição autárquica, imposto de circulação, IVA e respectivos juros compensatórios.

b) Ao processo n.º 97/100367.4 encontravam-se apensados outros 5 processos executivos, estes a correr por dívidas decorrentes de coimas fiscais.

c) Estes processos vieram a ser desapensados em 13.05.99 "por motivos processuais".

d) Neste processo veio a ser penhorado, em 29 de Novembro de 1995, um prédio urbano destinado a habitação e que havia sido adquirido pelo executado.

e) Para citação da recorrente Maria Aurora Ferreira Lopes de Azevedo foi expedida a carta datada de 18.05.999 cuja cópia faz fs. 15 destes autos.

f) Por despacho de 03.01.2000 foi determinada a venda do prédio penhorado, por meio de propostas em carta fechada, designando-se o dia 26.01.2000 para o efeito.

g) A ora recorrente suscitou a preterição de formalidades legais dessa citação ao Sr. chefe da repartição por requerimento de 25.01.2000 (fs. 75 ss), a qual veio a merecer o despacho de indeferimento, agora em crise, constante de fs. 85, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido.

h) O presente recurso foi interposto em 07.02.2000 (fs. 194).

Apreciemos então o recurso interposto pela Fazenda Pública, começando obviamente pela questão suscitada pelo Ministério Público.

Prescreve o artigo 680º do Código de Processo Civil que, exceptuada a oposição de terceiro, só pode interpor recurso quem, sendo parte principal na causa, tenha ficado vencido (nº 1) ou, quem for directa e efectivamente prejudicado pela decisão, ainda que não seja parte ou seja apenas parte acessória (nº 2). São pois estas as pessoas ou entidades com legitimidade para recorrer.

No caso vertente a ora recorrida interpôs para o Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto recurso do despacho proferido pelo chefe da repartição de finanças que lhe indeferira um pedido de arguição de nulidades relacionadas com a sua citação. Conhecendo desse recurso a Mª Juíza negou-lhe provimento. É de tal decisão que vem interposto o presente recurso pela Fazenda Pública. Tendo a sentença negado provimento ao recurso da ora recorrida, manteve-se na ordem jurídica o despacho do chefe da repartição de finanças por ela questionado. Assim sendo, a Fazenda Pública não é parte vencida no processo nem da decisão decorre qualquer prejuízo para os interesses que lhe incumbe defender.

Pelo exposto, acorda-se em conferência neste Supremo Tribunal Administrativo em não tomar conhecimento do recurso.

Sem custas por a recorrente delas estar isenta.

Lisboa, 16 de Outubro de 2002. — Vítor Meira (relator) — Baeta de Queiroz — Benjamim Rodrigues.

## Acórdão de 16 de Outubro de 2002.

### Assunto:

*Emolumentos notariais e registrais. Caducidade do direito de acção. Direito comunitário. Princípios da equivalência e da efectividade.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*Não viola o direito comunitário a norma que fixa o prazo de caducidade do direito de impugnar de 90 dias do art. 102.º do CPPT, aplicável à impugnação da liquidação de emolumentos, na medida em que o conjunto dos meios processuais de reacção do direito nacional, colocados à disposição do administrado, respeita os princípios da equivalência (isto é, aplicação indiferente do mesmo meio processual às violações quer do direito comunitário, quer do direito interno) e o da efectividade da tutela judicial (a proibir o carácter impossível, excessivo ou marcadamente difícil do uso do meio).*

Recurso n.º 529/02; Recorrentes: Ministério Público e Fazenda Pública; Recorrida: Companhia de Seguros Fidelidade; Relator: Exm.º Cons.º Ernâni Figueiredo.

Acordam na 2ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo:

Inconformados com a sentença do TT de 1ª Instância de Lisboa que julgou procedente a impugnação deduzida por Companhia de

Seguros Fidelidade, S.A., contra as liquidações de emolumentos notariais e registrais devidos pelas escrituras públicas de aumento do capital social celebradas em 21.03.95 e 28.12.95 no montante de 42.944.456\$00 acrescida de juros indemnizatórios, vieram o Exm.º Magistrado do M.º P.º e a Representante da Fª Pª recorrer, concluindo o M.º P.º a sustentar que:

- os emolumentos liquidados em 21.03.95 são qualificados como taxas e não como impostos sendo que os vícios de que possam padecer estão sujeitos à anulabilidade que não à nulidade pelo que a sua impugnação estaria sujeita ao prazo previsto no disposto no art. 102.º do CPPT prazo este peremptório, de caducidade e de conhecimento oficioso (art. 333.º do CCiv.) pelo que quando foi deduzida *in casu* a impugnação há muito que estava ultrapassado aquele prazo verificando-se pois a sua extemporaneidade;

- a sentença recorrida violou os arts. 102.º do CPPT e 333.º do CCiv..

Por sua vez, a Representante da Fª Pª concluiu sustentando que:

- à liquidação efectuada com base em preceito inconstitucional aplica-se o regime da anulabilidade e não o regime da nulidade constante dos arts. 134.º do CPA e 102.º/3 do CPT pelo que, no caso *sub judice*, não sendo nula, mas tão-só anulável, não poderia tal liquidação ser impugnada a todo o tempo, mas apenas no prazo previsto no art. 123.º/1 do CPT, pelo que, tendo este sido ultrapassado, a impugnação resulta intempestiva, por tardia;

- o art. 43.º/1 da LGT mantém a garantia do direito a juros indemnizatórios quando se determine que houve erro imputável 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; no caso vertente constata-se que o apuramento do montante em causa resultou da mera aplicação, pelos serviços, dos normativos então vigentes, não tendo a decisão em causa procedido à definição do montante da dívida que seria legalmente exigível;

- a decisão recorrida, ao considerar tempestiva a impugnação deduzida para além do prazo previsto no art. 123.º/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. 43.º/1 da LGT, faz uma aplicação inadequada deste segmento normativo, pelo que deverá ser revogada, com as legais consequências.

Contra-alegou a recorrida a sustentar a decisão, no sentido de que a impugnação dos emolumentos foi tempestiva porquanto os mesmos assentaram em liquidações com base em normas inconstitucionais porque baseadas em Decreto-Lei ou Portarias do Governo sem a necessária Lei de autorização legislativa as quais, por violarem direitos fundamentais, são nulas e arguíveis a todo o tempo, tal como resulta dos arts. 103.º da CRP e 134.º do CPA. Sustenta ainda que à data dos factos a Directiva n.º 69/335/CEE não se encontrava devidamente transposta para a ordem jurídica portuguesa e resultando do art. 10.º o seu efeito directo cria direitos que os particulares podem invocar perante os órgãos jurisdicionais nacionais, obstando por isso a que as autoridades competentes invoquem normas processuais nacionais relativas a prazos para não conhecer do pedido. Mais sustenta que tem direito a juros indemnizatórios, pois só assim se podem apagar

todos os efeitos jurídico-práticos das liquidações indevidas dos emolumentos notariais e registrais, reconstituindo-se a situação que existia se tais liquidações não tivessem ocorrido.

A sentença recorrida entendeu que, sendo os emolumentos em causa traduzidos numa cobrança abrangida pela Directiva 69/335/CEE, em que tais receitas revertem parcialmente para o Estado a fim deste cobrir despesas públicas, seriam imposições na acepção da Directiva - art. 10.º/1/c) - e, por esta não admitidas. Tendo presente a forma como foi alcançado o montante de tais emolumentos (percentagem sobre o valor dos actos outorgados notarialmente e sujeitos a registo), concluiu existir uma desproporção muito grande entre o custo real do serviço prestado e o montante exigido ao cidadão afastando a natureza remuneratória permitida pelo art. 12.º/1/e) da Directiva, pelo que a liquidação foi efectuada em desconformidade com o direito comunitário, concluindo pela sua tempestividade, determinada pela jurisprudência do TJCE que sustentou não poder o Estado Membro invocar regras relativas aos prazos nacionais de recurso enquanto não houver transporte uma Directiva para a sua ordem jurídica interna.

No referente ao pedido de juros, a sentença em recurso entendeu que, conforme o art. 43.º/1 da LGT, ocorreu erro imputável aos serviços ao serem liquidados e cobrados tributos alvo de decisão que os considerou como não devidos.

Cumprir decidir.

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

Vem, controvertida a tempestividade da petição, apresentada em 21.3.2000 (carimbo a fls.2 dos autos), em que se impugnam liquidações efectuadas e pagas em 21.3.95 e 28.12.95.

Obviamente, que há muito se escoara o prazo de 90 dias para impugnar, referido no art. 102.º do CPPT, quando teve lugar aquela apresentação, desde já se adiantando não constituir nulidade, causa de insubmissão a prazo, o alegado vício de inconstitucionalidade, por violação da reserva relativa da competência legislativa da AR, suportado na pretensa natureza de imposto, que não de taxa.

Só determinarão a nulidade dos actos administrativos, contra a regra geral da anulabilidade do art. 135.º do CPA, os vícios de inconstitucionalidade que importarem ofensa ao conteúdo essencial de um direito fundamental (art. 133.º/2 do CPA), situação não implicada no pagamento de tributos não criados nos termos da Constituição (art. 1031 da CR).<sup>(1)</sup>

Do citado aresto, também transparece, com fundamento que aqui se acolhe, qual o conceito do direito de propriedade que merece a protecção que o art. 62.º da CR consagra e qual a razão por que a alegada ofensa a esse direito não contende com o problema.

Maior atenção merece a questão da tempestividade do procedimento visto à luz da jurisprudência comunitária.

Ao caso aplicou a sentença recorrida um aresto de 1991<sup>(2)</sup>, que, numa situação de violação dos princípios da igualdade sexual ditou não poderem os Estados Membros invocar prazos de recurso do seu

(1) Cf. Ac. deste Tribunal 26767, de 27.2.2002.

(2) Cf. Ac. do TJCE, 208/90, de 25.7.91, caso Theresa Emmott.

próprio ordenamento enquanto não houverem transporto disposições de Directiva para a sua ordem jurídica interna.

Maiores afinidades descobriu a jurisprudência deste tribunal <sup>(3)</sup> entre casos idênticos e situações de restituição de imposições cobradas, tratadas por outros arestos do tribunal comunitário <sup>(4)</sup>, que concluíram não violaram o direito comunitário prazos de caducidade estabelecidos pela lei nacional que respeitassem princípios como o da equivalência com o direito interno (isto é, aplicação indiferente do mesmo meio processual às violações quer do direito comunitário, quer do direito interno) e o da efectividade da tutela judicial (a proibir o carácter impossível, excessivo ou marcadamente difícil do uso do meio).

E a mesma jurisprudência do STA, depois de analisar detidamente a legislação nacional quanto a meios de reacção viáveis - reclamação ordinária, impugnação judicial, revisão do acto tributário e recurso contencioso -, unanimemente, entendeu-a compatível com os apregoados princípios, decidindo que a norma de prazo de caducidade da impugnação judicial do art. 102.º do CPPT, aplicado a liquidações dos emolumentos notariais e registrais não viola o direito comunitário, sendo, pois, de aplicar.

Não se afigura que tal tomada de posição mereça objecção, pelo que a mesma se reitera.

Os meios legais de reacção contra a ilegalidade das liquidações tributárias são os já referidos, que não outros, como o da acção por enriquecimento sem causa, citado pela recorrida, pelo que àqueles se não aplica um prazo de prescrição que lhes não respeita.

Resultando prejudicada a questão, colocada no recurso, referente a juros indemnizatórios.

Termos em que se concede provimento a ambos os recursos, revogando-se a sentença recorrida, julgando-se procedente a excepção de caducidade do direito de acção e rejeitando-se a impugnação.

Custas pela impugnante, na 1ª instância e neste STA, aqui com procuradoria em 50 %.

Lisboa, 16 de Outubro de 2002. — *Ernâni Figueiredo* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Alfredo Madureira*.

## Acórdão de 16 de Outubro de 2002.

### Assunto:

*IRS. Caducidade do direito de impugnar (artigos 131º do CIRS, 123º e 22º do CPT).*

### Doutrina que dimana da decisão:

*Para que válida e eficazmente ocorra o diferimento - prorrogação do prazo legal para deduzir impugnação judicial (90 dias, cfr. arts. 131º do CIRS e 123º do CPT) de li-*

<sup>(3)</sup> Cf. Acs. do STA 26333, de 12.12.2001, 26235, de 16.1.2002, 26226, de 16.1.2002, 26231, de 30.1.2002, 26319, de 6.2.2002 e 26767, de 27.2.2002.

<sup>(4)</sup> Cf. Acs. do TJCE 231/98, de 15.9.98 e 228/96, de 17.11.98.

*liquidação oficiosa de IRS a que se refere o art.º 22º n.º 1 e 2 do CPT, imperioso é que o interessado requeira a respectiva certidão no indicado prazo de 30 dias, contados naturalmente da notificação tida por insuficiente.*

Recurso nº 618/02. Recorrente: Arlindo Martins dos Anjos Henriques. Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Exmo. Conselheiro Dr. Alfredo Madureira.

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

Inconformada com a aliás douta decisão do TT de 1ª Instância de Aveiro que, julgando procedente a arguida excepção de caducidade do direito de impugnar e, em consequência, absolveu a Fazenda Pública do pedido formulado nos presentes autos de impugnação judicial de IRS do ano de 1996, no valor global de 404.504\$00, dela apresentou recurso para esta Secção do STA o Impugnante Arlindo Martins dos Anjos Henriques, nos autos convenientemente identificado.

Apresentou tempestivamente as respectivas alegações de recurso e, pugnano pela revogação do julgado, formulou, a final, as pertinentes conclusões que aqui se dão por reproduzidas para todos os efeitos legais, nelas sustentando, em síntese e fundamentalmente que:

com o requerimento que, ao abrigo do disposto no art.º 22º do CPT, dirigira à Administração Fiscal em 25.09.98, solicitando certidão da fundamentação integral da liquidação oficiosa que lhe havia sido antes notificada em 29.05.1998, requerimento que mereceu despacho de indeferimento em 03.11.1998, face ao estabelecido expressamente pelo n.º 2 do citado art.º 22º do CPT, o prazo legal para impugnar aquela liquidação - 90 dias, cfr. art.º 123º do mesmo CPT - haverá de contar-se antes a partir da notificação ou entrega daquela certidão.

Não foram apresentadas quaisquer contra-alegações.

O Ex.mo Magistrado do Ministério Público junto deste STA teve vista dos autos - cfr. fls. 157.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

O impugnado julgado, dando por assentes os seguintes factos:

- *O impugnante, em 25 de Setembro de 1998 solicitou ao Chefe da 1ª Repartição de Finanças de Santa Maria da Feira que, ao abrigo do disposto no art.º 22º do Código de Processo Tributário lhe fosse facultada a fundamentação integral da liquidação oficiosa do Imposto sobre o valor acrescentado n.º 5322141194, de que tomara conhecimento por via postal, através do documento de cobrança modelo 20 que lhe dera conta de ter de pagar a quantia de 440 504\$00, montante liquidado na sequência de inspecção à contabilidade do Clube Arrifanense, de que há cópia fls. 12 e seguintes;*

- *Tal pedido foi indeferido por despacho de 3 de Novembro de 1998, com fundamento em ter o impugnante sido notificado em 29 de Maio da referida da referida liquidação com cópia do relatório da Inspeção Tributária que o fundamenta, tendo o impugnante sido notificado desse despacho em 4 de Novembro de 1998;*

- *O processo de impugnação teve início em 31 de Dezembro de 1998.*

E, mediante invocação do disposto no art.º 131º do CIRS e 123º do CPT, considerando ser de 90 dias o prazo legal para deduzir im-



pugnação judicial, julgou verificada e procedente a arguida excepção da caducidade do direito de impugnar a questionada liquidação, pois se evidenciou que

*"Face aos elementos constantes dos autos o impugnante foi notificado da liquidação impugnada em 29 de Maio de 1998, tendo-lhe sido facultados então todos os elementos que fundamentaram essa liquidação."* e que

*"A circunstância de ter sido solicitada uma certidão dessa fundamentação, em momento posterior não implica que o prazo de impugnação se deva iniciar em momento posterior ..."*

Assim se concluindo, a final e em sede decisória, pela decretada caducidade do direito de impugnar e pela consequente absolvição da Fazenda Pública do pedido.

Como emerge do relato que antecede e o Recorrente não controverte, notificado que foi da questionada liquidação no passado dia 29 de Maio de 1998, só em 25.09.1998 requereu a dita certidão de fundamentação.

Ora, dispõe o invocado e aplicável art.º 22º do CPT (n.º 1 e 2) que

*"1º - Se a comunicação ou notificação da decisão em matéria tributária não contiver a sua fundamentação legal, bem como outros requisitos exigidos pelas leis tributárias, pode o interessado, dentro de 30 dias ou dentro do prazo para reclamação, recurso ou impugnação que desta decisão caiba, se inferior, requerer ...*

*2º - Se o interessado usar da faculdade concedida no número anterior, o prazo ... para a impugnação judicial conta-se a partir da notificação ou da entrega da certidão ..."* (sublinhados nossos).

Assim e para que válida e eficazmente ocorra o diferimento - prorrogação do prazo legal de deduzir impugnação judicial (90 dias, cfr. arts. 131º do CIRS e 123º do CPT) a que se refere este preceito legal, imperioso se tornaria que o interessado houvesse requerido a falada certidão no indicado prazo de 30 dias, contados naturalmente da notificação tida por insuficiente.

Ora, vem estabelecido, sem controvérsia, aliás, que tal só se verificou ocorrer bem depois daquele prazo; com efeito, notificado em 29 de Maio de 1998, só requereu a invocada certidão em 25.09.1998, donde tal facto circunstância não poder ter, no caso, o efeito relevância que o Recorrente pretende lhe seja atribuído.

E daí que não mereça qualquer reparo ou censura a sindicada sentença que, assim e já perante a notificação da impugnada liquidação, verificada em 29 de Maio de 1998, julgou procedente a invocada excepção da caducidade do direito de impugná-la, uma vez que a respectiva petição inicial só deu entrada em juízo em 31 de Dezembro do mesmo ano, tudo como decorre do probatório fixado.

Em face do exposto acordam os Juizes desta Secção em confirmar a sindicada sentença, assim negando provimento ao recurso jurisdicional dela interposto.

Custas pelo Recorrente, fixando a procuradoria em 50%.

Lisboa, 16 de Outubro de 2002. — *Alfredo Madureira* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Almeida Lopes*.

## Acórdão de 16 de Outubro de 2002.

### Assunto:

*Impugnação judicial. Terceiro grau de jurisdição. Nulidade de sentença. Art. 121º do CPT. Encargos não documentados.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*I — Não obstante o disposto no art. 12º da Lei n. 15/2001, de 5/6, os processos entrados antes da vigência do Dec.-Lei n. 229/96, de 29/11, admitem um terceiro grau de jurisdição.*

*II — Se o tribunal de recurso, no uso dos seus poderes, altera a decisão no julgamento da matéria de facto, não há nulidade de sentença.*

*III — Se o tribunal de recurso, julgando a matéria de facto de modo diverso da 1ª instância, valora determinados documentos de maneira diversa da 1ª instância, considerando em consequência, que tais documentos não documentam devidamente determinados encargos, não há violação do art. 121º do CPT.*

Recurso nº 677/02. Recorrente: COMERCIAL LABORUM - Material de Laboratório e Indústria, Lda.; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Juiz Conselheiro Lúcio Barbosa.

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

**1.COMERCIAL LABORUM - Material de Laboratório e Indústria, Lda.**, com sede na Rua da Restauração, 83, 2º, Porto, impugnou judicialmente, junto do Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto, a liquidação de IRC do ano de 1991.

**O Mmo.** Juiz do 1º Juízo daquele Tribunal julgou a impugnação parcialmente procedente.

Inconformado, o representante da Fazenda Pública interpôs recurso para o Tribunal Central Administrativo.

Este, por acórdão de 25/09/01, concedeu provimento ao recurso, revogou a sentença recorrida, e, em substituição, julgou a impugnação improcedente.

Foi a vez da impugnante interpor recurso para este Supremo Tribunal.

Formulou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

1. O douto acórdão sob recurso que revogou a decisão recorrida julgando improcedente a impugnação na medida em que havia sido anulada pelo Tribunal de 1ª Instância, não se pronunciou sobre factos devidamente articulados pela impugnante e dados como assentes, verificando-se ainda manifesta oposição entre os fundamentos e a decisão proferida, violando assim o disposto no art. 144º do CPT.

2. A presente impugnação pretende a anulação do acto tributário que corrigiu a matéria colectável da recorrente relativamente ao exercício de 1991, dado o acto tributário estar ferido de um vício de

fundamentação, assentando em meros juízos de probabilidade, desprovida do grau necessário de certeza jurídica.

3. Em síntese, a AF não considerou nem aceitou como custos documentados em recibos emitidos pelo F. C. Penafiel sob as alegações de que a recorrente não apresentou o comprovativo do pagamento e que os recibos não se encontravam registados no emitente.

4. À AF incumbia o ónus de demonstrar com um grau necessário de certeza jurídica que os recibos eram relativos a operações fictícias e a não realização da prestação de serviço subjacente.

5. À recorrente incumbia o ónus de provar a realização das aquisições que deram origem aos custos não aceites.

6. A recorrente provou que à data dos factos os pagamentos e recebimentos eram normalmente efectuados em numerário e que as despesas em causa tiveram existência concreta e verdadeira.

7. A recorrente provou que à data dos factos e na área da informática era uma das empresas de maior dimensão a nível nacional, empregando 16 trabalhadores, com sede no Porto e delegação em Lisboa, ascendendo a sua facturação em 1991 a cerca de Esc. 640.000.000\$00.

8. Não obstante ser do conhecimento público, a recorrente alegou e provou que o F. C. Penafiel era um clube que, à data dos factos, militava na 1ª Divisão, sendo os seus jogos e resumos transmitidos pela televisão.

9. Provado ficou que a recorrente celebrou com o F.C. Penafiel um contrato de publicidade, atenta a dimensão a nível nacional de ambas, nas respectivas áreas.

10. É do conhecimento da AF que à data dos factos o F.C. Penafiel, à semelhança dos restantes clubes de futebol, não estava obrigado a ter contabilidade organizada, razão que justifica a falta de registo e arquivo dos recibos em apreço por parte deste.

11. Provado ficou, por via dos depoimentos prestados nos autos que os representantes do F.C. Penafiel reconheceram ter recebido os valores em apreço.

12. Dos documentos juntos aos autos ficou provado que os valores em causa representam cerca de 25% dos custos suportados pela recorrente com publicidade.

13. Os recibos juntos aos autos a fls. 30/33 têm força probatória já que, não obstante não se encontrarem assinados pelos representantes do F.C. Penafiel, encontram-se carimbados por este e os valores ali constantes foram expressamente reconhecidos pelos representantes do Clube como recebidos.

14. Nos termos do art. 366º. do CC não obstante a falta de assinatura, a força probatória dos documentos em causa, de fls. 30/33 dos autos pode ser livremente apreciada pelo Tribunal, até porque não se tratam de documentos opostos aos seus autores, o que afasta a disciplina que é tratada pelo art. 374º do CC em que se funda o douto acórdão recorrido.

15. Bem andou o Mm. Juiz de 1ª Instância ter dado a consequente importância probatória aos documentos de fls. 30 a 33 dos autos bem como aos depoimentos prestados.

16. O douto acórdão recorrido enferma de vício formal de falta de fundamentação, qualificando as declarações dos representantes do F. C. Penafiel de impressivas e susceptíveis de causar perplexidade, sem referir factos concretos, e referindo genericamente a disparidade dos montantes titulados pelos recibos.

17. Dispõe o art. 121º do CPT que "sempre que da prova produzida resulte a fundada dúvida sobre a existência e quantificação do facto tributário, deverá o acto impugnado ser anulado".

18. Pelo exposto o douto acórdão sob recurso violou o disposto nos artºs. 121º e 144º do CPT, pelo que deve ser revogado.

Neste STA, a EPGA defende que não se deve conhecer do recurso, por não ser admissível o 3º grau de jurisdição.

A recorrente discorda.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2. É a seguinte a matéria de facto assente no TCA:

A. A impugnante entregou em 29/5/92 a declaração modelo 22, para efeitos de IRC relativo ao ano de 1991.

B. Pelos serviços de fiscalização foi apurado que: "1. Foram registados na conta "Publicidade e Propaganda" os seguintes recibos alegadamente emitidos pelo Futebol Clube de Penafiel, referentes a publicidade (. . .) A fotocópia dos recibos encontra-se em anexo 1. Dado o elevado valor dos recibos, notificou-se o sócio-gerente da empresa (anexo 2), para apresentar os comprovativos do movimento financeiro relativos aos referidos recibos, não tendo sido exibido qualquer comprovativo. Através da visita efectuada ao clube em causa apurou-se que aqueles recibos não foram contabilizados nem se encontram em arquivo. Contactados os responsáveis do clube à data da emissão dos recibos estes declaram em "Auto de Declarações" (anexo 3) que as referidas importâncias foram recebidas e correspondem a serviços de publicidade prestados pelo Clube. Face ao exposto, parece-nos que os referidos recibos não correspondem a serviços efectivamente prestados, pois: a) não foi exibido qualquer comprovativo do pagamento dos mesmos e dado o seu elevado valor é pouco provável que tenham sido pagos a dinheiro; b) os recibos não se encontram assinados nem registados ou em arquivo na entidade emissora; c) o valor dos recibos corresponde a 26,3% do total da rubrica "Publicidade e Propaganda", ora tendo a empresa a sua actividade centrada no Porto e em Lisboa, não me parece viável um investimento tão elevado em zona a que o Clube pertence; d) é do conhecimento público que na data da emissão dos recibos era prática corrente os clubes de futebol emitirem recibos por valor superior ao que efectivamente recebiam. Assim consideramos que as referidas despesas não se encontram devidamente comprovadas pelo que, nos termos do art. 23º do CIRC, não são aceites como custo".

C. Nos documentos de fls. 30 a 34 dos autos, que se encontram por assinar por quem nos mesmos se apresenta como emitente, e que aqui se dão por reproduzidos para todos os efeitos legais, consigna-se ter o F. C. Penafiel recebido da impugnante e por reporte aos períodos de tempo nos mesmos mencionados, a quantia global de Esc. 24.750.000\$00, dos quais 21.000.000\$00 se reportam a publicidade e o remanescente a IVA.

D. O documento de fls. 34, reportando-se aos meses de Agosto a Dezembro, está datado de 90.11.30, referindo-se todos os restantes, ao ano de 1991.

E. Elaborado o mapa de apuramento modelo DC-22, conforme consta de fls.42 a 43, não foram aceites como publicidade no valor de 21.000.000\$00 para além de outras correcções.

F. Em consequência procedeu-se à liquidação de IRC, referente ao ano de 1991, no valor de 12.888.489\$00, cuja data limite de pagamento foi 15/1/96.

G. No ano de 1991 entre a impugnante e F.C. Penafiel foi celebrado um contrato de publicidade o qual consistiu na colocação de dois painéis publicitários atrás das balizas no respectivo campo de futebol.

H. Naquela época era frequente a impugnante receber e pagar em numerário.

3. A primeira questão a resolver é uma questão prévia, suscitada pela EPGA, consistente em determinar se sim ou não é admissível, no caso, um terceiro grau de jurisdição.

Já vimos que a EPGA defende não ser tal admissível.

Mas não tem razão.

Na verdade, à data da propositura da acção (22/02/1996), a recorrente dispunha de três graus de jurisdição.

Estava então em vigor a redacção original do ETAF que, no seu art. 32º, 1, a), permitia recurso para o STA dos acórdãos proferidos pelo então Tribunal Tributário de 2ª Instância (hoje TCA).

Só com a vigência do Dec.-Lei n. 229/96, de 29/11, é alterado aquele normativo, passando, a partir de então, a ser apenas admissível recurso para a Secção de Contencioso Tributário do STA de acórdãos proferidos pelo TCA em primeiro grau de jurisdição. Mas mantendo-se o 3º grau de jurisdição para os processos pendentes - art. 120º do ETAF.

É certo que o art. 12º da Lei n. 15/2001, de 5/6, manda aplicar aos procedimentos e processos pendentes o CPPT.

E realmente o art. 280º deste Código consagra apenas a possibilidade de dois graus de jurisdição, salvo o caso de oposição de acórdãos (à semelhança do que dispõe aquele normativo do ETAF).

Mas aquele artigo 12º da Lei n. 15/2001 reporta-se à "cessação da vigência do Código de Processo Tributário", pelo que se deve entender que se mantém em vigor a citada norma do ETAF (art. 120º).

Improcede assim a questão prévia suscitada pelo MP.

4. São duas as questões suscitadas pela recorrente, e que são objecto do presente recurso, a saber: nulidade do acórdão e violação do disposto no art. 121º do CPT.

Por um lado defende que o acórdão recorrido é nulo, por isso que "não se pronunciou sobre factos devidamente articulados pela impugnante e dados como assentes, verificando-se ainda manifesta oposição entre os fundamentos e a decisão proferida, violando assim o disposto no art. 144º do CPT"; por outro lado, sustenta que, havendo como há, fundada dúvida sobre a existência e quantificação do facto tributário, deverá o acto impugnado ser anulado, face ao disposto no art. 121º do CPT.

Vejamos cada questão de per si.

4.1. Começamos pela alegada nulidade de sentença.

Refira-se desde já que não concretiza a recorrente em que consiste essa alegada nulidade de sentença.

Refere haver contradição entre os fundamentos e a decisão proferida, mas sem esclarecer em que medida é que ocorre tal contradição.

Que patentemente aliás não existe.

Na verdade, o acórdão recorrido, num discurso lógico (já veremos se correcto) explica porque razão as importâncias em causa não constituem custo fiscal, daí retirando a pertinente solução jurídica.

Por sua vez, não se entende o que a recorrente quer dizer com a expressão "não se pronunciou sobre factos devidamente articulados pela impugnante e dados como assentes".

E não concretiza tal afirmação.

Se por aí se quer significar que o acórdão recorrido alterou matéria de facto assente na 1ª instância, deve dizer-se que tal lhe é consentido, pois a questão foi posta expressamente pela recorrente (ora recorrida) Fazenda Pública, ao interpor recurso para o TCA. Isto porque este Tribunal de 2ª Instância pode sindicar a matéria de facto (vide art. 39º do ETAF).

Não se vê assim que ocorra a alegada nulidade do acórdão recorrido, razão por que improcede esta alegação.

4.2. Mas será que houve violação do disposto no art. 121º do CPT? Ocorrerá realmente dúvida sobre o facto tributário?

Disponha o n.º 1 do citado artigo que "sempre que da prova produzida resulte a fundada dúvida sobre a existência e quantificação do facto tributário, deverá o acto impugnado ser anulado.

Será que ocorre tal hipótese?

Entendemos que não.

O que aconteceu é que o Tribunal de 2ª Instância alterou a matéria de facto, julgando de forma diferente a matéria referente às alíneas C) e D) do probatório.

E, colocada perante um documento particular (recibos não assinados pelo credor) o Tribunal, deu-lhe o relevo que entendeu pertinente, ou seja, não o considerou como um documento fiscalmente relevante como custo.

E a apreciação livre do Tribunal, que a recorrente reclama - e bem - para a 1ª instância, também deve ser alargada à 2ª instância, pois também este Tribunal de 2ª Instância pode livremente apreciar a força probatória desses documentos.

E ambos a apreciaram de forma diferente, fundados em diferentes perspectivas de facto.

Ambas igualmente aceitáveis.

Mas inequivocamente que é de aceitar o juízo final em matéria de facto feito pelo tribunal de recurso, pois é esse julgamento final que fica a valer.

Não há assim dúvidas sobre a existência do facto tributário.

Decisão essa do tribunal de 2ª Instância, ancorada numa dada perspectiva de facto, que este Supremo Tribunal, no caso funcionando como tribunal de revista, não pode sindicar.

Pelo que se não mostra violado o comando legal referenciado pela recorrente.

E a conclusão daí imanente também não sofre dúvida: os encargos em causa não estão devidamente documentados, pelo que não devem ser aceites como custos, logo indeductíveis para efeitos fiscais, como o impunha o art. 41º, 1, h) do CIRC.

A decisão recorrida não merece censura.

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

Lisboa, 16 de Outubro de 2002. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Alfredo Madureira* — *Brandão de Pinho*.

## Acórdão de 16 de Outubro de 2002.

### Assunto:

*Reclamação de crédito da Segurança Social. Privilégio imobiliário geral. Relevância da data do nascimento do crédito.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*Os créditos por contribuições devidas à Segurança Social gozam de privilégio imobiliário geral sobre os imóveis penhorados à entidade patronal devedora, desde que existentes no seu património à data da instauração da execução fiscal, quer sejam anteriores, quer posteriores, à data da respectiva penhora.*

Recurso nº 799/02. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrida: A. J. Baptista, Lda.; Relator: Ex.<sup>mo</sup> Conselheiro Baeta de Queiroz.

1.1 A **FAZENDA PÚBLICA** recorre da sentença do Mm.<sup>o</sup>. Juiz da 2.<sup>a</sup> Secção do 3.<sup>o</sup> Juízo do Tribunal Tributário de 1.<sup>a</sup> Instância de Lisboa que graduou os créditos por si reclamados para serem pagos pelo produto do imóvel vendido na execução fiscal instaurada contra **A. J. BAPTISTA, LDA.**, com sede na Amadora.

Formula as seguintes conclusões:

”1)

Face ao preceituado no art.<sup>o</sup> 11.<sup>o</sup> do Dec.-Lei nº 103/80, de 9 de Maio, os créditos provenientes de contribuições para a Segurança Social, *independentemente da data da sua constituição*, e os respectivos juros de mora gozam de privilégio imobiliário, sobre os bens imóveis existentes no património dos executados aquando da instauração das execuções.

2)

Decorre, assim, do estabelecido no sobredito preceito a inexistência de qualquer limite de natureza temporal (a não ser, implicitamente, o referente à data da venda judicial dos respectivos bens) no que respeita ao momento da constituição dos créditos em causa, tendo em vista a sua verificação e subsequente graduação, pelo que a sentença recorrida, ao decidir com base em entendimento contrário, viola o normativo em questão, devendo ser revogada, com as legais consequências”.

1.2. Não há contra-alegações.

1.3. O Ministério Público não emitiu parecer no prazo legal.

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

2. Não estando controvertida, nem sendo caso de a alterar, dá-se aqui por reproduzida a matéria de facto em que assentou a sentença recorrida, ao abrigo do disposto no artigo 713.<sup>o</sup> nº 6 do Código de Processo Civil (CPC).

3.1. Em execução fiscal instaurada contra a ora recorrida para cobrança de dívida emergente de imposto de transacções, penhorado que foi um seu imóvel, em 7 de Dezembro de 1988, foram reclamados

créditos referentes a contribuições devidas à Segurança Social dos anos de 1982 e 1987 a 1991, e respectivos juros.

A sentença recorrente julgou que os créditos vencidos posteriormente à penhora não gozavam de privilégio creditório, uma vez que não estavam ainda vencidos aquando daquela diligência. Isto porque ”sendo o privilégio creditório a faculdade que a lei, em atenção à causa do crédito, confere a certos credores para serem pagos com preferência sobre outros (...) isso pressupõe, necessariamente, que o crédito privilegiado seja coexistente com o crédito exequendo à data da penhora, pois só esta coexistência justifica a procedência (terá querido escrever-se *precedência*) desse privilégio. Com efeito, não faria qualquer sentido que se desse prevalência a um crédito, em razão da sua causa, quando o mesmo não existe à data da efectivação do acto de apreensão de bens para pagamento forçado”.

Por esta razão, não os reconheceu e verificou, excluindo-os da graduação de créditos.

A recorrente Fazenda Pública discorda do assim decidido, pelas razões que sucinta nas conclusões das suas alegações de recurso, transcritas no ponto 2.2., supra.

3.2. Dispõe o artigo 11.<sup>o</sup> do Decreto-Lei nº 103/80, de 9 de Maio, diploma que regula o regime jurídico das contribuições para a Segurança Social, que ”os créditos pelas contribuições, independentemente da data da sua constituição, e os respectivos juros de mora gozam de privilégio imobiliário sobre os bens imóveis existentes no património das entidades patronais à data da instauração do processo executivo, graduando-se logo após os créditos referidos no artigo 748.<sup>o</sup> do Código Civil”.

O artigo 733.<sup>o</sup> do Código Civil (CC) define o privilégio creditório como ”a faculdade que a lei, em atenção à causa do crédito, concede a certos credores, independentemente do registo, de serem pagos com preferência a outros”.

A execução fiscal não é uma execução geral, isto é, não pretende exaurir todo o património do devedor, em benefício de todos os seus credores, antes se nos apresenta como uma execução parcial do mesmo património, na medida necessária à satisfação do crédito exequendo.

Não obstante, qualquer ”credor que goze de garantia real sobre os bens penhorados pode reclamar, pelo produto destes, o pagamento dos respectivos créditos” - artigo 865.<sup>o</sup> do CPC.

Deste modo, o credor que beneficie de garantia real pode reclamar o seu crédito na execução, para ser pago pelo produto da venda dos bens onerados com a garantia, que na execução hajam sido penhorados. É evidente que, para que tal reclamação seja possível, é necessário que o crédito exista, no momento processualmente adequado para a reclamação de créditos - ainda que não esteja vencido, hipótese que o artigo 865.<sup>o</sup> nº 3 do CPC expressamente contempla.

Mas nada nos diz, relativamente aos créditos por contribuições devidas à Segurança Social, que é, também, necessário que o seu nascimento seja anterior à penhora do bem onerado pela garantia. A lei não estabelece qualquer relação entre a vida da garantia e o momento da penhora. Na verdade, não parece que careça de sentido - como se afirma na sentença recorrente - que seja dada ”prevalência a um crédito, em razão da sua causa, quando o mesmo não existe à data da efectivação do acto de apreensão de bens para pagamento forçado”. É necessário não esquecer que estamos perante um privilégio geral, o que significa que não constitui um poder específico sobre

um bem, não conferindo direito de sequela, só assumindo relevo no momento do concurso de credores.

O que importa é que o crédito exista, em condições de poder ser reclamado, até ao momento em que se encerar o concurso de credores. E, para que tais condições haja, apenas se impõe que goze de garantia real sobre o bem penhorado, como se vê no artigo 865º n.º 1 do CPC, já citado. Garantia essa de que, por força da transcrita disposição do Decreto-Lei n.º 108/80, gozam os créditos, no caso, reclamados, independentemente da data da sua constituição, bastando, para tal, que o bem penhorado seja um imóvel e exista no património das entidades patronais à data da instauração do processo executivo. O privilégio creditório nasce com o próprio crédito, como atributo seu, conferido pelo legislador em atenção à sua causa, e incide sobre o património imobiliário do devedor existente aquando da instauração da execução.

Existindo, pois, aquando da sua reclamação, os créditos provenientes de contribuições devidas à Segurança Social, eles beneficiam do respectivo privilégio, o qual onera o imóvel penhorado, existente, já, no património do executado, entidade patronal, à data da instauração do processo executivo.

E disto, e só disto, que a lei faz depender a possibilidade de a Segurança Social se fazer pagar na execução fiscal pelo produto do bem penhorado. Aliás, a expressão do transcrito artigo 11º do Decreto-Lei n.º 108/80 parece afirmá-lo cristalinamente, ao atribuir o privilégio imobiliário geral aos "créditos pelas contribuições, **independentemente da data da sua constituição**" (destaque nosso), quando se afigura seguro que, com esta asserção, o legislador não quis, decerto, aludir aos créditos constituídos antes da penhora, sobre os quais nenhuma dúvida se levantaria, pretendendo, antes, afirmar que também aqueles que só depois se constituam gozam do mesmo privilégio.

Procedem, pelo exposto, 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 a sentença impugnada, na parte em que não admitiu os reclamados créditos da Segurança Social por contribuições dos anos de 1982 a 1991, e respectivos juros, antes os admitindo e verificando, para ficarem graduados em primeiro lugar (sendo que saem precípuas as custas da execução), antes da quantia exequenda.

Sem custas.

Lisboa, 16 de Outubro de 2002. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Benjamim Rodrigues* — *Fonseca Limão*.

## Acórdão de 16 de Outubro de 2002.

### Assunto:

*Emolumentos notariais. Aplicação de norma jurídica nacional contrária a directiva comunitária não transcrita e materialmente inconstitucional. Impugnação judicial. Prazo. Reenvio prejudicial.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *O acto tributário de liquidação de emolumentos notariais que aplica norma jurídica nacional contrária a uma Directiva comunitária não transcrita para a ordem jurídica interna, e/ou materialmente inconstitucional, é meramente anulável, sendo o prazo para a sua impugnação o geral, do direito nacional, de 90 dias.*
- 2 — *Esse prazo é conforme com os princípios da efectividade e da equivalência, tendo em conta o conjunto dos meios processuais que a nossa ordem jurídica faculta 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 reacção contenciosa contra o seu eventual indeferimento.*
- 3 — *A questão de saber se o prazo para accionar os meios processuais tendentes a obter aquele reembolso é compatível com os princípios do direito comunitário não é de colocar ao TJCE, a título prejudicial, se esse prazo é, no caso, de cinco anos, e há jurisprudência recente daquele Tribunal a entender razoável um prazo de três anos.*

Recurso n.º 834/02. Recorrente: A. Silva & Silva, S.G.P.S., S. A.;  
Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Ex.<sup>mo</sup> Conselheiro Baeta de Queiroz

1.1. **A. SILVA & SILVA, S.G.P.S., S.A.**, com sede no Seixal, recorre da sentença do M.<sup>mo</sup> Juiz do Tribunal Tributário de 1.<sup>a</sup> Instância de Setúbal que julgou improcedente a impugnação da liquidação de emolumentos notariais, efectuada pelo 2.º Cartório Notarial de Almada.

Formula as seguintes conclusões:

“A

Devem as presentes alegações ser admitidas, por tempestivas, nos termos dos artigos 282º, n.º 3 do CPPT e 145º, n.º 5 do CPC;

B

A recorrente, convicta da razão que lhe assiste, de forma alguma pode concordar com a Doutra sentença que julgou improcedente, por extemporaneidade, a impugnação de acto tributário de liquidação de emolumentos Notariais.

C

Pois, o referido acto tributário de liquidação de emolumentos é contrário ao direito comunitário, nomeadamente ao artigo 10º da Directiva 69/335 do Conselho.

D

É incontestável que o Estado Português, ao arrepio do disposto no artigo 249º CE, não transpôs para a ordem jurídica interna o citado normativo comunitário.

## E

Este comportamento, violador do citado artigo 249.º CE, não permite que os cidadãos nacionais conheçam o verdadeiro alcance dos seus direitos.

## F

Ora, é jurisprudência constante do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias (TJCE), que enquanto o Estado-membro não transpuser uma Directiva, as normas nacionais relativas a prazos são inaplicáveis.

## G

Este entendimento funda-se na concepção do primado do direito comunitário, concebido no *caso Simmenthal*, de 9 de Março de 1978.

## H

No seguimento deste caso, formou-se a convicção que o juiz nacional deve interpretar o direito à luz do texto e finalidade da Directiva, cfr., Acórdão proferido no âmbito do *caso Marleasing*, de 13 de Novembro de 1990.

## I

Como culminar desta sequência jurisprudencial, no *caso Factortame*, de 16 de Junho de 1990, estabeleceu-se o afastamento da norma processual interna quando esta impeça ou dificulte a eficácia dos direitos estabelecidos e reconhecidos à luz do direito comunitário.

## J

Atento o exposto, sendo verdade que o Juiz nacional deve aplicar o direito comunitário, através de mecanismos processuais internos, é instado a ignorar esse mesmo direito processual que rege os seus actos de jurisdição, sempre que estes impeçam ou dificultem a plenitude dos efeitos do normativo comunitário, pelo que,

## L

Quando as normas processuais internas conflituem com o direito comunitário, terão que ser julgadas inaplicáveis por força do primado do direito comunitário.

## M

Por outro lado, não se pode comparar o caso em análise nos presentes autos com aqueles dos quais resultaram os acórdão de 15 de Setembro de 1998 (*caso Spac SpA*), acórdão de 10 de Julho de 1997 (*caso Palmisani*) e acórdão de 17 de Julho de 1997 (*caso Haahr Petroleum Ltd*) porquanto,

## N

Nos supra-referidos casos estava em causa um período de caducidade que oscilava entre 3 e 5 anos contados desde o momento da prática do facto, e um ano a contar da efectiva transposição da Directiva.

## O

Nestes casos o TJCE considerou tais prazos razoáveis dado que não colidem com o princípio da efectividade, ou seja.

## P

Não tornam praticamente impossível ou extraordinariamente difícil o exercício de direitos emergentes de uma directiva não transposta.

## Q

Ora, o caso analisado nos presentes autos assume contornos radicalmente diferentes, dado que está em causa um prazo de caducidade de 90 dias, o que

## R

Sem qualquer dúvida colide com o princípio da efectividade, uma vez que impossibilita o exercício de direitos emergentes de uma directiva não transposta.

## S

De qualquer forma, por assumir importância fundamental para a decisão da causa a interpretação a dar a um acto adoptado por Instituições da Comunidade, e atento o disposto no artigo 234º (ex-artigo 177º), do Tratado de Amesterdão os autos deverão ser remetidos a título prejudicial para o Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias, para que este se pronuncie sobre as seguintes questões:

*“Pode um Estado-Membro que, ao arrepio do disposto no artigo 249º do Tratado de Amesterdão, não transpôs a Directiva 69/335/CEE, do Conselho, de 17/7/69, para o seu ordenamento interno e com essa omissão não permite que os particulares conheçam a totalidade dos direitos que lhes assistem, invocando normas processuais internas para obstar à plenitude dos efeitos do sobredito normativo comunitário?”;*

*“É legítimo que o Estado invoque um prazo de caducidade de 90 dias, previsto no ordenamento jurídico interno, para se abster de conhecer um direito emergente de uma Directiva Comunitária (in casu Directiva n.º 69/335/CEE), não transposta no prazo nela previsto?”;*

*“O prazo de 90 dias, contados desde o momento em que a obrigação tributária se torna exigível, colide com o princípio da efectividade?”*

## T

O Mº Juiz *a quo* não poderia decidir no sentido de a inconstitucionalidade, de que enferma a norma base da liquidação impugnada, por violação do princípio da legalidade, não gerar o vício de nulidade mas o de mera anulabilidade.

## U

Pois, ressalvam-se os casos em que, quando seja atingido o núcleo essencial de um direito fundamental, o vício será a nulidade e não a anulabilidade.

## V

As razões que levam o máximo tribunal administrativo a pronunciar-se no sentido da mera anulabilidade, prendem-se com os princípios da certeza e segurança jurídica.

## X

Ora, em primeira linha, a recorrente, entende ser violado o núcleo essencial do direito de propriedade, pelo que,

## Z

A liquidação de que foi alvo consubstancia uma clara situação de confisco, porquanto se vê despojada de um bem, sem que haja qualquer título legitimador de tal acto.

## AA

Por outro lado, quem colocou em crise os mencionados princípios de certeza e segurança, foi o próprio Estado Português ao, pela sua inércia violadora do disposto no artigo 249º CE, não permitir que os seus cidadãos conhecessem os seus direitos em toda a sua extensão.

## AB

Assim, não se afigura legítimo que o Estado venha invocar o seu comportamento, ilícito e culposo, sublinhe-se, para se abster de responder ao pedido.

## AC

Deve ser salientado que a violação do núcleo essencial do direito de propriedade resulta do próprio texto constitucional, nomeadamente do seu artigo 103º, n.º 3.

## AD

Acresce que a jurisprudência fundamentadora da posição adoptada pelo Mº. Juiz *a quo*, mostra-se contraditória com o Acórdão do Pleno, de 31 de Outubro de 1990, in Acórdãos Doutriniais, 353, 666, bem como Acórdão da Secção de Contencioso Tributário do STA, de 27 de Outubro de 1999, proferido no âmbito do Recurso n.º 23272.

## AE

Dos termos dos citados Acórdãos, resulta que a inconstitucionalidade das leis é um vício tão grave que pode ser invocado em sede de Oposição.

## AF

Ora, tal só será possível se a sua não impugnação não lhe atribuir estatuto de “caso resolvido”, o que

## AG

Só é juridicamente possível, se se considerar que, o acto de liquidação enferma de nulidade e não de mera anulabilidade.

## AH

Nestes termos, o acto tributário de liquidação de emolumentos Notariais é nulo, sendo sindicável a todo tempo, pelo que,

## AI

A impugnação de acto tributário de liquidação de emolumentos Notariais é tempestiva, só assim se assegurando os princípios de certeza, segurança, justiça e proporcionalidade.

Nestes termos e nos mais de direito aplicáveis, e sempre com o *mui* douto suprimento de V. Exa, deve ser dado provimento ao presente recurso, revogar-se a douda sentença recorrida, por estar demonstrado que a violação do direito comunitário, por um lado, e a inconstitucionalidade, por outro, são geradores de nulidade do acto tributário de liquidação de emolumentos Notariais, pelo que a Impugnação, não pode deixar de ser considerada tempestiva pois o Estado Português não pode invocar contra os particulares a sua própria inércia pela não transposição da Directiva Comunitária n.º 69/335, do Conselho de 17 de Julho, como lhe impunha o artigo 249º CE.

Caso assim não se entenda, requer-se, sempre com o *mui* douto suprimento de V. Exas, que os autos, na parte respeitante à análise da violação do direito comunitário, sejam, nos termos do disposto no artigo 234º do Tratado de Amesterdão, enviados a título prejudicial ao Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias para que este se pronuncie sobre as seguintes questões:

“*Pode um Estado-Membro que, ao arripio do disposto no artigo 249º do Tratado de Amesterdão, não transpôs a Directiva 69/335/CEE do Conselho, de 17/7/69, para o seu ordenamento interno e com essa omissão não permite que os particulares conheçam a totalidade dos direitos que*

*lhes assistem, invocando normas processuais internas para obstar à plenitude dos efeitos do sobredito normativo comunitário?”;*

“*É legítimo que o Estado invoque um prazo de caducidade de 90 dias, previsto no ordenamento jurídico interno, para se abster de conhecer um direito emergente de uma Directiva Comunitária (in casu Directiva n.º 69/335/CEE), não transposta no prazo nela previsto?”;*

“*O prazo de 90 dias, contados desde o momento em que a obrigação tributária se torna exigível, colide com o princípio da efectividade?*

“1.2 — Não há contra-alegações.

1.3 — O Exmº. Procurador-Geral Adjunto é de parecer que o recurso não merece provimento, de acordo com a jurisprudência estabelecida deste Tribunal, de que aponta exemplos.

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

2 — Vem estabelecida a factualidade seguinte:

## “1

No dia 28.11.1997, a impugnante celebrou no Segundo Cartório Notarial de Almada, escritura de alteração parcial do pacto social aumentando o seu capital social.

## 2

Em 27.11.1997, a impugnante pagou a quantia de esc. 13.212.200\$00 respeitante a emolumentos cobrados pelo referido Cartório Notarial relativos ao aumento do capital social.

## 3

A impugnação foi deduzida em 21.3.2000”.

3.1. Perante a impugnação judicial que se dispunha a apreciar, de acto de liquidação de emolumentos notariais, o Mmº. Juiz identificou assim as questões a resolver:

“1 — A liquidação aplicou norma material ou organicamente inconstitucional?

2 — A aplicação de norma inconstitucional torna o acto nulo ou anulável?

3 — Caso seja anulável, a acção é tempestiva?

4 — É o acto de liquidação ilegal face ao direito comunitário?

5 — A ilegalidade é uma nulidade ou anulabilidade?

6 — Se anulável, é a impugnação tempestiva?

7 — Em caso afirmativo, desde quando são devidos juros indemnizatórios?”

A todas estas questões respondeu o Tribunal, em súmula, que a liquidação aplicou norma materialmente inconstitucional, o que faz com que seja anulável, e a sua impugnação intempestiva. E também fez uso de norma de direito interno incompatível com uma Directiva comunitária, o que, também, torna anulável a liquidação, e donde, do mesmo modo, resulta a intempestividade da impugnação.

Contrapõe a recorrente, em resumo, que o vício de inconstitucionalidade detectado pelo Tribunal recorrido conduz, antes, à nulidade da liquidação, por ferir o núcleo essencial de um direito fundamental. É nula é, ainda, a liquidação, enquanto contrária a uma directiva comunitária não transposta pelo Estado Português. Por isso, a impugnação está em tempo. Além do mais, o prazo de 90 dias para impugnar é insuficiente, afectando o princípio da efectividade. Impõe-se, em todo o caso, o reenvio ao Tribunal de Justiça, para que defina a compatibilidade daquele prazo com o direito comunitário.

Estamos perante questões já várias vezes apreciadas e decididas pelo Tribunal. De entre os acórdãos mais recentes que se debruçaram sobre estes temas, podem ver-se os de 31 de Outubro de 2001, nos recursos n.ºs 26392 e 26433, 12 de Dezembro de 2001, no recurso n.º 26233, 16 de Janeiro de 2002, no recurso n.º 26235, 30 de Janeiro de 2002, no recurso n.º 26231, e 6 de Fevereiro de 2002, no recurso n.º 26319, 27 de Fevereiro de 2002, no recurso n.º 26767, 20 de Março de 2002, no recurso n.º 26775.

Não nos afastaremos da jurisprudência que neles se consagra, e que pode ter-se por já estabilizada.

3.2 - Na nossa ordem jurídica não existe senão um prazo-regra para impugnar os actos tributários de liquidação - o de 90 dias, previsto, sucessivamente, nos artigos 89º do Código de Processo das Contribuições e Impostos (CPCI), 123º n.º 1 alínea a) do Código de Processo Tributário (CPT), e 102º n.º 1 alínea a) do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT). Os prazos especiais, que também os há, não interessam ao nosso caso.

Tal prazo conta-se a partir do termo daquele que é concedido para o pagamento voluntário, como estabelecem as indicadas disposições legais.

O termo inicial do prazo previsto no artigo 102º n.º 1 alínea f) do CPPT, coincidente com o “conhecimento dos actos lesivos dos interesses legalmente protegidos”, exclui o caso dos actos de liquidação em que haja lugar a pagamento de tributo, como expressamente consta da parte final da alínea - “não abrangido nas alíneas anteriores”. Não importa, pois, considerá-lo aqui.

O prazo de que temos falado é o de caducidade do direito à impugnação de actos anuláveis. Para a impugnação dos actos nulos a lei não estabelece qualquer limite, podendo deduzir-se a todo o tempo - artigo 134º n.º 2 do Código do Procedimento Administrativo (CPA).

3.3 - A questão que de seguida se nos põe é, portanto, a de saber se acto de liquidação de uma receita tributária, efectuado de acordo com a lei ordinária nacional desconforme com uma norma jurídica comunitária, acrescendo que essa lei é, ainda, conforme foi julgado, materialmente inconstitucional, será nulo ou meramente anulável.

Isto porque a liquidação impugnada data de 28 de Novembro de 1997, tendo o respectivo pagamento sido efectuado na mesma data, e a petição de impugnação dado entrada em 21 de Março de 2000.

Assim, e a não ser que os vícios daquele acto de liquidação impliquem a sua nulidade, pois, nesse caso, não há prazo para a impugnação, que, conseqüentemente, será sempre tempestiva, a presente impugnação judicial terá sido extemporaneamente deduzida.

A sentença recorrida, ao qualificar os vícios que encontrou ao acto impugnado - de erro nos pressupostos de direito, por desconformidade das normas jurídicas nacionais aplicadas com uma Directiva comunitária não transcrita para a ordem jurídica interna, e por inconstitucionalidade material daquelas normas, - como de mera anulabilidade, está na senda do entendimento seguido por este Supremo Tribunal Administrativo, em vários e recentes acórdãos.

Esta é a regra no nosso direito, para os actos administrativos ofensivos dos princípios ou normas jurídicas aplicáveis, conforme estabelece o artigo 135º do CPA. A não ser que a lei preveja outra sanção para essa violação, como nos diz o referido artigo, conjugável com o 133º n.º 1, e exemplifica o seu n.º 2.

Não se tratando, aqui, de acto “a que falte qualquer dos elementos essenciais” (artigo 133º n.º 1, citado), e não havendo norma que ex-

pressamente comine com a nulidade o acto praticado em ofensa a regras de direito comunitário, a sanção não pode ser senão a anulabilidade.

Em se tratando de actos que aplicam normas legais inconstitucionais, a jurisprudência não os vem considerando, em regra, nulos, mas apenas anuláveis, ou feridos de “invalidez atípica”, em todo o caso, submetidos às regras próprias dos actos anuláveis, no que concerne à oportunidade da sua impugnação judicial - cfr., sobre este ponto, o recente acórdão deste Tribunal, de 31 de Outubro de 2001, no recurso n.º 26392, já acima referido.

E o mesmo se passa com os actos que aplicam norma de direito interno desconforme com uma Directiva comunitária não transcrita para a ordem jurídica nacional.

Assim, os actos de liquidação em causa não são nulos, mas, apenas, anuláveis.

3.4 - Na falta de fixação, em norma de direito comunitário, de prazo para o efeito, como tem reconhecido o TJCE (cfr. os acórdãos de 15 de Setembro de 1998, nos processos n.ºs C-231/96 e C-260/96, e 17 de Novembro de 1998, no processo n.º C - 228/96), o prazo para impugnar actos de liquidação de receitas tributárias perante os tribunais portugueses é o fixado na lei nacional.

Não se nos põe, aqui, a necessidade de interpretar qualquer norma de direito comunitário, porque ela não existe, em termos de poder ser afrontada pela de direito interna que fixa o prazo para a impugnação. Donde, a impossibilidade de reenvio prejudicial, quanto a este ponto.

Nada parece obstar, conseqüentemente, a que o direito da recorrida à impugnação judicial dos actos de liquidação sindicados haja caducado, como anteriormente se viu.

Porém, é defensável o entendimento, aliás, defendido pela recorrente, segundo o qual o primado do direito comunitário sobre o interno obsta a que as autoridades competentes de um Estado-membro invoquem normas processuais relativas aos 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. E seria assim porque, como se diz no aresto do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias - TJCE - de 25 de Julho de 1991, no processo n.º C-/208/90, “só a transposição correcta da Directiva porá fim a esse estado de incerteza e só no momento dessa transposição é que fica criada a situação jurídica necessária para exigir aos cidadãos que façam valer os seus direitos”. Visa-se, com esta limitação, “pressionar o Estado-membro relapso a transpor para o seu ordenamento interno as Directivas comunitárias, impossibilitando-o de considerar extemporâneos quaisquer pedidos formulados à luz dessa legislação, enquanto a mesma não for transposta”.

Esta a razão por que seria de afastar o prazo de caducidade do direito à liquidação do artigo 123º n.º 1 alínea a) do CPT.

Mas só assim é se houver de entender-se que tal prazo é exíguo de modo tal que viole os princípios da equivalência e (ou) da efectividade - este último, invocado, também, pela recorrente.

O princípio da efectividade tanto vigora no campo do direito comunitário como no do direito nacional - é um princípio que informa todos os sistemas dos Estados de Direito, como se mostrou no acórdão de 16 de Janeiro p. p., deste Tribunal, já referido.



Deste modo, saber se a norma nacional que estabelece o prazo de caducidade do direito à impugnação é conforme com este princípio, é questão a resolver perante o direito constitucional do Estado-membro, já que o direito comunitário não adoptou norma com a qual possa confrontar-se, para aferir da sua compatibilidade, a norma de direito interno. Ora, nenhuma dúvida vem posta - nem o tem sido, perante os tribunais nacionais - quanto à compatibilidade do prazo em questão com o princípio da efectividade da tutela jurisdicional, tal como o conforma a nossa ordem constitucional. O prazo não é curto de modo a impossibilitar ou, sequer, dificultar, de modo intolerável, o exercício do direito à impugnação dos actos tributários.

Mas, se assim é para imputar ao acto ilegalidade consistente em violação de norma jurídica interna, ainda que inconstitucional, não há, à primeira vista, razão para ser de modo diferente quando se trata de impugnar o mesmo acto por ofensa de norma jurídica comunitária, que embora não transcrita para o direito interno, nem por isso deixa de ter vigência no Estado-membro.

O prazo fixado na lei nacional satisfaz quer o princípio da efectividade, quer o da equivalência. Este último, porque não se discrimina o direito comunitário em desfavor do interno: o prazo de impugnação é o mesmo, quer o vício invocado seja de violação do direito comunitário, quer seja o de desrespeito do direito nacional. O da efectividade, porque, em regra, o prazo não se mostra curto de tal modo que torne praticamente impossível, ou excessivamente difícil, o exercício do direito à impugnação judicial.

Neste sentido há jurisprudência europeia estabelecida: vejam-se os acórdãos do TJCE de 15 de Setembro de 1998 nos processos n.ºs C-231/96 e C-260/96 e 17 de Novembro de 1998 no processo n.º C-228/96.

3.5 - Serão as coisas diferentes só porque o acto tributário impugnado aplicou, como foi reconhecido na sentença recorrida, e não é directamente afrontado pela recorrente Fazenda Pública, normas legais nacionais incompatíveis com uma Directiva comunitária não transcrita para o direito interno?

A questão seguinte é, pois, a de saber se a falta do Estado Português, ao não proceder, oportunamente, à transposição para a ordem jurídica interna da directiva, tem alguma consequência quanto ao tempo em que pode ser exercido o direito à impugnação judicial.

A recorrente dá a esta pergunta resposta afirmativa: enquanto o Estado Português não transpuser para a ordem interna a directiva, esta, por obra do seu efeito directo, permite aos particulares impugnarem os actos tributários com ela desconformes.

Não temos que nos preocupar com definir se a directiva em questão tem ou não o efeito directo pretendido pela recorrida.

Por um lado, esse efeito já foi afirmado pelo TJCE, no acórdão de 27 de Setembro de 2000, no processo n.º C-134/99, jurisprudência a que se vêm arrimando os nossos tribunais para decidir a questão colocada na presente impugnação. Por outro lado, toda a jurisprudência recente deste Supremo Tribunal Administrativo a este propósito, embora nem sempre de modo explícito, o reconhece. Só em resultado da atribuição desse efeito directo têm os nossos tribunais julgado procedentes múltiplas impugnações de actos de liquidação de receitas emolumentares, notariais ou registrais, contrários à disposição da directiva, anulando-os. Aceita-se, deste modo, necessariamente, que a directiva não transposta confere direitos aos par-

ticulares, e que estes podem invocá-los perante os tribunais do país que não procedeu à transposição.

Mas, em que prazo podem os particulares invocar esses direitos?

O acórdão de 25 de Julho de 1991 do TJCE, proferido no processo n.º C-208/90, entendeu que, enquanto um Estado-membro, obrigado à transposição de uma directiva para o direito nacional, o não fizer, “não pode invocar a extemporaneidade de um pedido apresentado por um particular com vista à protecção dos direitos que lhe são reconhecidos pelas disposições da directiva”; mais, “um prazo processual nacional só pode começar a correr a partir desse momento”.

Porém, muito mais recentemente, o mesmo Tribunal suavizou este entendimento, declarando o seguinte:

“1 - Na ausência de regulamentação comunitária em matéria de restituição de impostos nacionais indevidamente cobrados, compete à ordem jurídica interna de cada Estado-Membro designar os órgãos jurisdicionais competentes e regulamentar as modalidades processuais dos recursos jurisdicionais destinados a assegurar a protecção dos direitos que o direito comunitário garante aos particulares, desde que, por um lado, essas modalidades não sejam menos favoráveis que aquelas que dizem respeito a recursos similares de natureza interna (princípio da equivalência) e, por outro, que não tornem na prática impossível ou excessivamente difícil o exercício dos direitos conferidos pela ordem jurídica comunitária (princípio da efectividade).

Quanto ao princípio da efectividade, é compatível com o direito comunitário a fixação de prazos razoáveis de recurso sob pena de caducidade no interesse da segurança jurídica que protege ao mesmo tempo o contribuinte e a administração em causa. Com efeito, tais prazos não são de natureza a tornar praticamente impossível ou excessivamente difícil o exercício dos direitos conferidos pela ordem jurídica comunitária. Para este efeito, um prazo nacional de caducidade de três anos que corre a contar da data do pagamento impugnado parece razoável.

O respeito do princípio da equivalência pressupõe, por sua vez, que a modalidade em discussão se aplica indiferentemente aos recursos fundamentados na violação do direito comunitário e àqueles fundados na violação do direito interno, quando se trata do mesmo tipo de impostos ou taxas. Este princípio não pode, em contrapartida, ser interpretado como obrigando um Estado-Membro a estender, ao conjunto das acções da restituição de impostos ou taxas cobrados em violação do direito comunitário, o seu regime de restituição mais favorável. Assim, o direito comunitário não se opõe a que a legislação de um Estado-Membro contenha, ao lado de um prazo de prescrição de direito comum aplicável às acções de repetição do indevido entre particulares, modalidades particulares de reclamação e de recurso judicial menos favoráveis para a impugnação de impostos e outras imposições. Só seria diferente se essas modalidades fossem aplicáveis apenas às acções para restituição desses impostos ou imposições que fossem fundadas no direito comunitário.

Daqui resulta que o direito comunitário não se opõe à aplicação de uma disposição nacional visando substituir, para o conjunto das acções de restituição em matéria aduaneira, um prazo especial de prescrição, de cinco e depois de três anos, ao prazo ordinário de prescrição de dez anos previsto para a acção da repetição do indevido, uma vez que este prazo de caducidade, que é análogo àquele já previsto para diferentes imposições, se aplica da mesma maneira às acções

de restituição que se fundam no direito comunitário e àquelas que se fundam no direito interno.

2 - O direito comunitário não proíbe ao Estado-Membro que oponha um prazo nacional de caducidade às acções para restituição de imposições cobradas em violação das disposições comunitárias, mesmo se esse Estado-Membro não modificou ainda as suas regras nacionais para as tornar compatíveis com essas disposições, quando, por um lado, tal prazo não é menos favorável para os recursos fundados no direito comunitário que para os recursos fundados no direito interno e que não toma praticamente impossível ou excessivamente difícil o exercício dos direitos conferidos pela ordem jurídica comunitária e, por outro lado, quando não se comprova que o comportamento das autoridades nacionais, conjugado com a existência do prazo litigioso, tenha conduzido a privar totalmente a recorrente da possibilidade de defender os seus direitos perante as jurisdições nacionais.”

Temos, pois, que, para o TJCE, a fixação pela lei nacional de um prazo de três anos para reagir contra um acto como os aqui sindicados, nas circunstâncias da sua prática, será razoável.

Porém, o prazo da nossa lei para impugnar os actos de liquidação anuláveis é, como se viu, bem menor.

3.6 - Aqui chegados, tudo aponta para a necessidade de proceder a reenvio prejudicial, como, de resto, quer a recorrente, de modo a propiciar que o TJCE interprete o direito comunitário definindo se, à luz dele, o apontado prazo de 90 dias será, do mesmo modo, razoável.

Na verdade, não há que interpelar o TJCE a tal propósito: o regime adoptado pela nossa lei, se sopesado na globalidade, não suscita dúvidas sobre a sua compatibilidade com o direito comunitário.

É que tudo quanto se vem dizendo até ao momento se refere à impugnação judicial do acto tributário de liquidação. Ora, este não é o único meio processual posto pela nossa ordem jurídica à disposição dos particulares para obter o reembolso do que tenha sido indevidamente cobrado.

Os vícios dos actos de liquidação podem suscitar-se pela via da reclamação graciosa e da impugnação judicial, mas também pela da oposição à execução, (cfr. o artigo 286º n.º 1 alínea a) do CPT, sucedido pelo artigo 204º n.º 1 alínea a) do CPPT), e pela revisão - artigos 94º do CPT e, hoje, 78º da Lei Geral Tributária (LGT).

Deixemos de lado a reacção pela oposição à execução, uma vez que, no nosso caso, ela não é possível, atento o facto de a recorrida ter procedido ao pagamento das quantias liquidadas, como está fixado em sede factual:

Sobra, pois, a possibilidade da revisão.

Esta, quando a favor do contribuinte, era possível, com base em erro imputável aos serviços, nos cinco anos posteriores ao termo do prazo de pagamento voluntário, prazo que a LGT estreitou para quatro anos, a contar da liquidação - sendo que, no nosso caso, consideradas as datas das liquidações, esta última lei não é aplicável.

Consequentemente, nada impede que o contribuinte, se a Administração não tomar a iniciativa de rever o acto, requeira essa mesma revisão, recorrendo, depois, para os tribunais, em caso de indeferimento da sua pretensão (vejam-se os artigos 118º n.º 3 do CPT, 95º n.ºs 1 e 2 alínea d) da LGT, e 97º n.º 1 alínea d) e 102º n.º 1 alínea e) do CPPT).

Mesmo que se entenda (como parece ser o caso do acórdão de 30 de Janeiro de 2002 deste Tribunal, no recurso n.º 26231) que o artigo 94º do CPT não vale senão para os actos de liquidação levados a cabo pela administração fiscal *stricto sensu*, a possibilidade de reacção por este meio não deixa de existir. Conforme nesse aresto se aponta, o artigo 85º do Decreto-Lei n.º 42/89, de 3 de Fevereiro, depois sucedido pelo artigo 89º n.º 3 do Decreto-Lei n.º 129/98, de 13 de Maio, conjugado com o artigo 35º do Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de Julho, impunha a restituição oficiosa dos emolumentos cobrados em excesso por erro dos serviços, prescrevendo o direito à restituição no prazo de cinco anos contados da data em que entraram nos cofres do Estado.

Dispunha, pois, a recorrente, para obter a restituição das quantias que pagou a mais, em consequências da liquidação impugnada, de um prazo de cinco anos.

Ora, um prazo desta ordem de grandeza é compatível com o direito comunitário, designadamente, com o princípio da efectividade, tal qual o interpretou o acórdão do TJCE de 17 de Novembro de 1998, no processo n.º C-228/96, do qual se transcreveu o extracto supra.

O que nos permite dispensar o reenvio prejudicial, uma vez que há já decisão do TJCE, recente e clara, sobre a questão.

3.7 - Por tudo o exposto, improcedem as conclusões das alegações do recurso, no que concerne à intempestividade da impugnação judicial.

E não há lugar à suspensão da instância para proceder a reenvio prejudicial para o TJCE, posto que, como se viu, ou são impertinentes ou estão já decididas por ele as questões de interpretação do direito comunitário que aqui se levantam.

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 decisão recorrida, que ditou a intempestividade da impugnação judicial.

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

Lisboa, 16 de Outubro de 2002. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Benjamim Rodrigues* — *Fonseca Limão*.

## Acórdão de 16 de Outubro de 2002.

### Assunto:

*Taxas municipais. Impugnação judicial. Interpretação da petição inicial.*

### Doutrina que dimana da decisão:

1 — *É de interpretar uma petição inicial que foi entregue nos serviços de uma Câmara Municipal e erradamente endereçada ao seu Presidente como uma impugnação judicial das taxas nela indicadas se do contexto do articulado, conjugado com os meios de defesa do administrado legalmente possíveis, resulta que o interessado*

*quis impugnar judicialmente a liquidação daqueles tributos.*

- 2 — *No domínio da Lei das Finanças Locais - Lei n.º 42/98, de 6/8 - e do art.º 103.º do CPPT, na versão anterior à alteração introduzida pela Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho, essa petição só poderia ser apresentada nos Serviços da Câmara Municipal.*

Recurso n.º 841/02. Recorrente: SETGÁS — Sociedade de Produção e de Distribuição de Gás, S.A.; Recorrida: Câmara Municipal do Barreiro; Relator: Ex.<sup>mo</sup> Juiz Conselheiro Benjamim Rodrigues.

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

A — *O relatório*

1. SETGÁS — SOCIEDADE DE PRODUÇÃO E DISTRIBUIÇÃO DE GÁS, S.A., identificada com os demais sinais dos autos, dizendo-se inconformada com o despacho do Senhor Juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Setúbal, que indeferiu liminarmente a impugnação judicial que deduziu contra vários actos de liquidação feitas pelos serviços da Câmara Municipal do Barreiro a título de “licença pela ocupação da via pública” e ordenou a remessa dos autos a esta Câmara Municipal, dele recorre directamente para este Supremo Tribunal, pedindo a sua revogação e substituição por outra decisão que determine o prosseguimento dos autos como processo de impugnação judicial.

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

“I - A ora recorrente não concorda com a douda decisão proferida pelo Meritíssimo Juiz *a quo*, porquanto a mesma, e salvo o devido respeito, não fez a melhor aplicação do direito e não decidiu da melhor maneira.

II - Não tendo o Meritíssimo Juiz *a quo* razão quando absolve a recorrida da instância com fundamento na ausência de impugnação judicial dirigida ao tribunal.

III - Ora, tal argumentação não faz qualquer sentido, uma vez que a petição que deu entrada junto da Câmara Municipal do Barreiro não é uma reclamação graciosa mas sim uma impugnação judicial.

IV - Ao apresentar a p.i. em causa juntos dos serviços da C.M.B., a recorrente impugna as liquidações feitas por esta, relativas aos anos de 2001, a título de licença pela ocupação da dívida pública, procedimento este, aliás, em tudo igual ao adoptado pela recorrente em anos anteriores para as mesmas situações.

V - Conforme dispõe o art.º 103.º do CPPT (com a redacção em vigor à data da entrada da p.i.) a petição “... será apresentada no serviço periférico local onde haja sido ou deva considerar-se praticado o acto”, como sucedeu no caso concreto.

VI - A tramitação da impugnação impõe que a mesma seja apresentada junto da entidade administrativa que pratique o acto, a qual deverá organizar o processo e apreciar a situação, emitindo o seu parecer e depois remeter o respectivo processo para o Tribunal competente.

VII - Acontece que a p.i. da ora recorrente foi apresentada junto da C.M.B. e dirigida, erradamente, ao Ex.<sup>mo</sup> Sr. Presidente da C.M.B.

VIII - Contudo, e uma vez que se trata de uma questão meramente formal, não deve obstar à apreciação da impugnação apresentada, tendo em conta que o direito processual tributário, hoje em dia, assenta no princípio da prevalência da substância sobre a forma.

IX - Como se referiu, é manifesta a intenção da ora recorrente de deduzir impugnação judicial, até porque se assim não fosse nunca teria sido requerida a remessa do presente processo ao Tribunal Tributário de 1ª Instância de Setúbal, o que fez atendendo ao disposto na lei.

X - Pelo que deverá a presente impugnação ser admitida a juízo e o processo seguir os seus termos até final.

XI - A decisão recorrida é ilegal porquanto violou o princípio do tratamento mais favorável aos interessados, consagrado no art.º 76.º do C.P.A. aplicável *ex vi* o art.º 20 al. a) do CPPT e o princípio da prevalência da substância sobre a forma consagrado no art.º 37.º do CPPT e no n.º 1 do art.º 40.º da LEPTA, aplicável *ex vi* o disposto na alínea c) do art.º 2.º do CPPT.

3. A recorrida Câmara Municipal do Barreiro não contra-alegou.

4. O Ex.<sup>mo</sup> Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer no sentido do provimento do recurso, por, em síntese, ser de todo irrelevante o verificado erro de endereço da petição inicial ao Presidente da Câmara do Barreiro em vez de o ser ao Juiz do Tribunal, e nos termos do art.º 103.º do CPPT e do art.º 7.º do DL. n.º 433/99, de 26/10, que o aprovou, a petição da impugnação judicial tanto poder ser apresentada nos Serviços da Câmara Municipal que liquidou o tributo, como directamente no tribunal, sendo que tais preceitos são aqui aplicáveis por via do estabelecido pelo art.º 30.º n.º 1 da Lei n.º 42/98, de 6/8 (Lei das Finanças Locais que substituiu a Lei n.º 1/87, de 6/1) que dispõe que à impugnação das taxas liquidadas pelos municípios se aplicam as normas do CPPT.

B - *A fundamentação*

5. A questão decidenda

É a de saber se se deve ter por apresentada no tribunal tributário uma petição de impugnação da liquidação de taxas municipais que foi endereçada ao Presidente da Câmara Municipal do Barreiro e apresentada nos seus serviços, aí tramitada como reclamação, e que posteriormente a requerimento da impugnante foi remetida ao tribunal.

6. Do mérito do recurso

Dispõe o art.º 30.º da Lei n.º 42/98, de 6/8, que “à reclamação graciosa ou impugnação judicial da liquidação dos impostos referidos nas alíneas a) e b) do art.º 16.º, bem como das taxas, encargos de mais-valias e demais receitas de natureza fiscal, aplicam-se as normas do Código de Processo Tributário, com as necessárias adaptações”.

O preceito abandonou a exigência da apresentação de reclamação necessária das taxas antes do recurso a juízo que constituiu um princípio seguido em todas as leis de finanças locais pós-25 de Abril. Hoje o interessado poderá recorrer a juízo independentemente da apresentação de qualquer reclamação contra o acto de liquidação quer de taxas, quer de outros tributos municipais.

Por outro lado, de acordo com aquela nova lei, o interessado poderá reagir contra a liquidação ilegal dos tributos municipais por meio da reclamação graciosa e por meio da impugnação judicial, sendo a tramitação processual a estabelecida actualmente no Código de

Procedimento e Processo Tributário <sup>(1)</sup>, sob cuja vigência a situação processual examinada aconteceu. Relativamente aos meios impugnatórios administrativos e judiciais das receitas municipais, é, pois, clara hoje a distinção que a lei faz entre a reclamação graciosa, de um lado, e a impugnação judicial, do outro lado, como da sua não opção pela prévia apresentação de qualquer reclamação necessária. Assim sendo, tendo a ora recorrente vindo impugnar as liquidações que identificou na sua petição inicial, haveria essa petição de ser interpretada enquanto uso do meio de impugnação judicial previsto no CPPT (art.ºs 99.º e segs.). E de acordo com o disposto no art.º 103.º do CPPT, na versão que vigorava à data da apresentação da petição inicial ou seja, em 5 de Junho de 2001, anterior por isso à alteração introduzida pela Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho, essa petição só poderia ser apresentada como foi nos Serviços da Câmara Municipal do Barreiro. Na verdade, o art.º 7.º do referido DL. n.º 433/99 coloca os órgãos da autarquia na posição dos órgãos periféricos locais para efeito do exercício de competências atribuídas a estes pelo CPPT. Temos, pois, que a petição só poderia ter sido apresentada à Câmara Municipal do Barreiro, equivalendo esse acto a sua apresentação ao seu presidente. Claro que apresentada não é endereçada, como fez a recorrente. Todavia, o erro é facilmente desculpável e deve ser juridicamente desconsiderado, por ser evidente a intenção da parte, aferida do ponto de vista objectivo e perante o contexto da petição inicial. Cabe aqui referir que os articulados das partes devem ser interpretados segundo os princípios comuns à interpretação dos negócios jurídicos (a teoria objectivista da impressão do destinatário consagrada no art.º 236.º do C. Civil) e das leis, estes depositados no art.º 9.º do mesmo código <sup>(2)</sup>. De resto, nesta matéria não poderá deixar de seguir-se o princípio da utilidade dos actos, mesmo que das partes, assumido já no art.º 137.º do CPC, de modo a potenciar sempre que possível a emissão de pronúncias de mérito, como agora veio explicitamente afirmar o art.º 7.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos.

Se bem que ainda não em vigor, a sua normatividade já está condensada naquela norma jurídica, para além de reflectida em outras do sistema jurídico. Sendo assim, é indiferente a tramitação que a autarquia haja dado à impugnação, mormente vendo-a como uma reclamação necessária dos tempos da Lei n.º 1/87. De qualquer modo, a essa intervenção sempre será de atribuir a utilidade que era própria do acto que o art.º 111.º do CPPT então previa - a apreciação do pedido de impugnação <sup>(3)</sup>.

Temos, pois, que o recurso merece provimento.

*C - A decisão:*

7. Destarte, atento tudo o exposto, acordam os juízes deste tribunal em conceder provimento ao recurso e revogar o despacho de in-

<sup>(1)</sup> De acordo com o disposto no art.º 10.º do DL. n.º 433/99, de 26 de Outubro, que aprovou o Código de Procedimento e de Processo Tributário, consideram-se feitas para as disposições correspondentes deste novo compêndio legislativo as remissões efectuadas nas leis e nos códigos para o Código de Processo Tributário.

<sup>(2)</sup> Cfr., neste sentido, entre outros, os acórdãos do STJ, de 94.06.28, CJ - STJ - 1994, tomo II, págs. 15 e de 97.01.28, CJ - STJ - tomo I, págs. 83.

<sup>(3)</sup> Momento esse que foi abolido enquanto momento de observância obrigatória pela referida Lei n.º 15/2001, na nova redacção que deu ao preceito, tendo passado a ter agora apenas o recorte constante do art.º 112.º do CPPT (possibilidade de revogação total ou parcial do acto dentro do prazo estabelecido no n.º 1 do art.º 111.º).

deferimento liminar, o qual deverá ser substituído por outro que não seja de indeferimento pelos motivos aqui apreciados.

Sem custas.

Lihoa 16 de Outubro de 2002. — *Benjamim Rodrigues* (Relator) — *Fonseca Limão* — *Ernâni Figueiredo*.

## Acórdão de 16 de Outubro de 2002.

### Assunto:

*Repetição da citação em execução. Intempestividade da oposição.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*Citado pessoal e regularmente o executado dispunha do respectivo prazo legal para se opor à execução pelo que decorrido tal prazo fica precludido o direito de o executado se opor à execução.*

*Se o executado for citado pessoalmente uma segunda ou terceira vez tal citação não tem esta citação a virtualidade de lhe permitir, em novo prazo, opor-se à execução.*

Recurso n.º 884/02. Recorrente: Alexandra Isabel Amador Grazina Marques; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex<sup>mo</sup> Conselheiro António Pimpão.

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

1. Alexandra Isabel Amador Grazinha recorre da sentença que, no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Portalegre, rejeitou liminarmente a oposição.

Alegou formulando as seguintes conclusões:

1. Nos presentes autos a recorrente foi citada três vezes, tendo a sentença recorrida considerado a oposição deduzida no âmbito da terceira citação como intempestiva, pois o prazo se havia esgotado no trigésimo dia seguinte à primeira citação efectuada em 03.03.99.

2. A sentença recorrida não explica as razões de direito de carácter doutrinal ou jurisprudencial para que se deva privilegiar a primeira citação em detrimento das restantes, sendo certo que a recorrente tem interesse em saber essas razões pois a questão em apreço se resume apenas à matéria de direito.

3. Apesar de na sentença se aludir aos artigos 203.º e 209.º do C.P.P.T. e 285.º do C.P.T., a verdade é que a mera indicação de tais preceitos não se assume como uma verdadeira fundamentação de direito porquanto os ditos preceitos apenas respeitam ao prazo para dedução de oposição e em nada resolvem o problema da coexistência no processo de três citações em momentos distintos na mesma pessoa.

4. A recorrente tem o direito de saber porque motivo a lei lhe foi desfavorável e esse objectivo só se alcança se a sentença efectuar

a exposição dos argumentos jurídicos que, no seu entendimento, se aplicam à situação em apreço e caso se apoie em orientação doutrinal ou jurisprudencial deve do mesmo modo constar da dita sentença. Assim não acontecendo, a sentença é nula por absoluta falta de fundamentação de direito, nulidade que se invoca nos termos do art. 125.º do C.P.P.T.

5. As três citações efectuadas nos presentes autos na pessoa da recorrente induziram esta a reagir contra a última delas, considerando por isso o exercício desse direito como tempestivo, na medida em que se reabriu a via judiciária nos presentes autos, sendo por isso de admitir como tempestiva a oposição.

6. Assim, dando provimento ao recurso e revogando a sentença recorrida, deverá considerar-se a oposição como tempestiva.

O EMMP entende que o recurso não merece provimento pois que não ocorre a nulidade da sentença por omissão de pronúncia pois que a mesma está devidamente fundamentada quando afirma que, apesar de não se entender a razão que esteve na base da triplicação da citação quando bastava efectuar-la uma vez a verdade é que se não pode alargar indefinidamente por mais de dois anos o prazo de dedução da oposição que é somente de 30 dias, art.º 285.º 1 do CPT e 203.º 1 do CPPT. A oponente tinha que deduzir oposição a partir da primeira citação que recebeu pelo que há muito se havia esgotado o prazo para deduzir oposição.

Acrescenta que é a lei, nos termos das disposições acabadas de citar, que fixa o prazo dentro do qual deve ser deduzida a oposição o qual se conta a partir da citação pessoal do executado, ou, na falta desta, a partir da primeira penhora pelo que não deduzindo oposição nesse período a terceira citação não assume qualquer importância, não concedendo ao oponente qualquer direito de oposição à execução.

2. A decisão recorrida para rejeitar a oposição afirmou o seguinte: Nos presentes autos de oposição à execução fiscal n.º 1600-99/100013.6 que corre termos na Repartição de Finanças do concelho de Alter do Chão, por dívidas ao IIEFP (Instituto do Emprego e Formação Profissional) relativas ao ano de 1994, no montante de esc. 10.374.073\$00 (dez milhões, trezentos e setenta e quatro mil e setenta e três escudos), juros vencidos de esc. 1.056.574\$00 (um milhão, cinquenta e seis mil, quinhentos e setenta e quatro escudos) e juros vincendos, e em que é oponente Alexandra Isabel Amador Grazina Marques, casada, residente em Vila Branca, Vivenda C, Vale de Adares, na Lourinhã, constato, da análise do processo, que o mesmo se apresenta deduzido fora do respectivo prazo legal de interposição.

É que a ora oponente foi citada naquela execução, por carta registada com aviso de recepção - para, no prazo de vinte dias, pagar a dívida exequenda ou deduzir oposição -, no dia 03 de Março de 1999, data em que se mostra assinado pelo seu próprio punho o respectivo aviso de recepção (vide o ofício de fls. 58 e a cópia do aviso a fls. 59 dos autos).

A executada não reagiu.

Depois, foi a mesma citada de novo naquela execução, por carta registada com aviso de recepção -para, no prazo de trinta dias, efectuar o pagamento da dívida exequenda ou deduzir oposição -, no dia 22 de Maio de 2000, data em que se mostra assinado pelo seu próprio punho o respectivo aviso de recepção (vide o ofício de fls. 76 e a cópia do aviso a fls. 77 dos autos).

Também dessa vez não reagiu.

Finalmente, ainda na mesma execução, foi a oponente citada pela terceira vez, por carta registada com aviso de recepção, para efectuar o pagamento, num prazo de trinta dias, em 08 de Maio de 2001, data em que se mostra assinado o respectivo aviso de recepção (vide fls. 65, o despacho de fls. 66, a cota de fls. 66 verso e a cópia do aviso a fls. 67 dos autos) e embora não se perceba quem assinou este último aviso de recepção, é um facto que o mesmo foi enviado para a actual morada da oponente e esta aceitou expressamente a citação nesse dia, como afirma no intróito da sua dita petição inicial.

Só desta vez a executada reagiu e deduziu a presente oposição em 07 de Junho de 2001, conforme o carimbo de entrada aposto a fls. 3 dos autos.

3. E perante o quadro factual acabado de referir e que não vem questionado a decisão em apreciação rejeitou liminarmente a oposição ao abrigo do art.º 209.º 1 a) do CPPT.

Afirmou para tanto que pese embora não se entenda qual a razão que esteve na base da triplicação da citação, quando para tal bastava que a mesma fosse efectuada uma vez, pois que se não procedeu nos autos a qualquer reversão, a verdade é que se não pode assim alargar por mais de dois anos (entre 03 de Março de 1999 e 07 de Junho de 2001) o prazo de dedução da oposição que é somente de 30 dias (artigos 285.º, n.º 1 do Código de Processo Tributário e 203.º, n.º 1 do Código de Procedimento e de Processo Tributário).

É que a oponente tinha que deduzir oposição a partir da primeira citação que recebeu para fazê-lo e como esta ocorreu em 03 de Março de 1999 terminava no trígésimo dia posterior o que não fez.

Acrescentou que há muito que o prazo se havia esgotado quando deduziu a presente oposição em 07 de Junho de 2001 pelo que rejeitou liminarmente a oposição.

E entende-se que a decisão que neste sentido se pronunciou é de manter pois que, considerando como *dies a quo* a partir do qual se inicia o prazo para dedução da oposição a data da citação é manifesto que aquele prazo de 30 dias a que se referem os artigos 285.º, n.º 1 do Código de Processo Tributário e 203.º, n.º 1 do Código de Procedimento e de Processo Tributário se encontravam largamente ultrapassados.

E nos termos destes preceitos normativos o prazo conta-se a partir da citação pessoal do executado.

Como se escreveu no acórdão deste STA de 17-3-96, Rec. 19.651, citado pessoal e regularmente o executado dispunha do respectivo prazo legal para se opor à execução pelo que decorrido tal prazo fica precludido o direito de o executado se opor à execução. Se o executado for citado pessoalmente uma segunda vez, ou uma terceira acrescentamos nós, tal citação não tem a virtualidade de permitir ao executado opor-se à execução, pois tal direito precluiu.

No mesmo sentido se pronunciou este STA em 20-5-98, Rec. 21.094, onde se escreveu que se forem feitas duas citações na mesma pessoa, no mesmo processo e para o mesmo efeito, vale a citação que foi feita em primeiro lugar pelo que se a via judiciária se tiver aberto com a primeira citação e fechado por falta de oposição à execução fiscal, dentro do prazo legal, essa via não se pode abrir de novo em virtude de uma citação nova, feita sem base legal pois que tendo precludido o direito de oposição à execução fiscal por se ter esgotado o prazo legal para o efeito, em homenagem ao princípio da eventualidade ou da preclusão não pode começar a correr novamente

esse prazo, por efeito de um erro da Administração Fiscal que fez uma nova citação, acto que a lei não permite.

Entende-se, por isso, que a sentença em recurso, ao afirmar que a oposição deve ser instaurada no respectivo prazo a contar da data da primeira citação, estava a fundamentar a impossibilidade de o prazo ser contado a partir das demais citações por força do preceito legal que estabelecia aquele prazo de 30 dias a partir da primeira e não das restantes.

Encontra-se, por isso, fundamentada a rejeição da oposição nos artigos 203.º e 209.º do C.P.P.T. e 285.º do C.P.T. não sofrendo a decisão recorrida da nulidade que lhe vem imputada.

E pelos fundamentos anteriormente indicados é de concluir pela intempestividade da oposição, o que conduz à confirmação da decisão recorrida.

4. Termos em que se acorda em negar provimento ao presente recurso.

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

Lisboa, 16 de Outubro de 2002. — *António Pimpão* (relator) — *Mendes Pimentel* — *Vítor Meira*.

## Acórdão de 16 de Outubro de 2002.

### Assunto:

*Prestação de garantia para suspensão da execução. Constitucionalidade da exigência legal da garantia.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- I — Destinando-se a garantia a suspender a execução seria no processo executivo que deveria ser suscitada a sua alegada ilegalidade.*
- II — Não sendo a garantia um imposto nem revestindo a mesma natureza, a sua exigência não viola o artigo 103º n.º 3 da Constituição da República Portuguesa.*
- III — Tampouco viola o artigo 18º n.º 2 da Constituição da República Portuguesa o facto de a garantia ser exigida sem atenção à suficiência do património do devedor para o pagamento da dívida questionada.*

Recurso nº 895/02-30. Recorrente: Portal do Sol - Soc. Imobiliária Amorim SA; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex<sup>mo</sup> Conselheiro Vítor Manuel Marques Meira.

”Portal do Sol - Sociedade Imobiliária Amorim, S. A.” requereu que fosse declarada a caducidade da garantia bancária que prestara para suspender a execução.

Por despacho do M<sup>o</sup> Juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Aveiro foi indeferida a requerida declaração de caducidade.

Inconformada com tal decisão, dela recorreu a impugnante para este Supremo Tribunal Administrativo, pedindo a sua revogação, formulando as seguintes conclusões:

I - O Artigo 52º da LGT é inconstitucional por violação do disposto nos artigos 18º, nº 2 e 103º, nº 3 da CRP, já que não há razão

suficiente para exigir garantia quando não está em causa um interesse do Estado, que só existe quando há motivo para recear a dissipação ou ocultação de bens que constituem a garantia geral do crédito do Estado.

II- O pedido de indemnização por prestação indevida da garantia bancária é atempado e cabível, devendo a mesma ser fixada pelo Tribunal de 1ª Instância em decorrência da nulidade da mesma prestação, nulidade que decorre directamente do disposto no artigo 103º, nº 3 da CRP ao dispor que ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não tenham sido criados nos termos da Constituição.

Pelo Exmo. Magistrado do Ministério Público foi emitido parecer no sentido da incompetência hierárquica do tribunal para conhecer do recurso por o mesmo não versar exclusivamente matéria de direito.

Ouvida a recorrente sobre tal questão prévia veio dizer que se não opunha à questão prévia suscitada pelo Ministério Público.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

Logra prioridade de apreciação a questão prévia suscitada.

A afirmação feita pela recorrente na 1ª conclusão afigura-se-nos não exprimir um questionamento factual concreto mas tão-só uma explanação teórica tendente a sustentar a sua pretensão quanto à inconstitucionalidade do artigo 52º da Lei Geral Tributária, sem que se explicitasse qualquer divergência factual com a decisão recorrida. Assim sendo, afigura-se-nos que se não verifica ”in casu” a incompetência hierárquica suscitada pelo Ministério Público.

Antes de entrarmos na apreciação da alegada inconstitucionalidade há outra questão que interessará considerar. Como se vê das alegações da recorrente ela vem ao processo de impugnação judicial pedir que seja declarada a ilegalidade da garantia que prestou no processo executivo, pedindo o seu cancelamento e uma indemnização pelos custos suportados com a sua prestação. Embora o despacho recorrido tenha indeferido o pedido afigura-se que o processo adequado para questionar a prestação da garantia seria a execução fiscal onde ela foi prestada. Podendo embora questionar-se se não deveria ser oficiosamente ordenada a correcção do processo, parece mais curial aproveitar a decisão judicial já proferida em vez de obrigar a outra que sempre estaria sujeita à censura do juiz por o processo executivo ter natureza judicial, apreciando as questões que no recurso vêm colocadas. E estas são a inconstitucionalidade do artigo 52º n.º 2 da Lei Geral Tributária que exige a prestação de garantia para a suspensão da execução e a indemnização por tal prestação.

O normativo que vem questionado como inconstitucional no presente recurso é o artigo 52º da Lei Geral Tributária que preconiza a prestação de garantia da cobrança da prestação tributária. Segundo esta norma a cobrança da prestação tributária suspende-se, no processo de execução fiscal, em virtude do pagamento em prestações, reclamação, recurso, impugnação da liquidação ou oposição à execução que tenha por objecto a ilegalidade ou inexigibilidade da dívida exequenda (nº1), dependendo tal suspensão da prestação de garantia idónea nos termos das leis tributárias (nº2). Os restantes números deste artigo referem-se ao reforço (nº3), isenção (nº4), substituição (nº5) ou redução da garantia, nos termos que aí se indicam.

Pretende a recorrente que tal normativo viola os artigos 2º, 13º, 18º n.º 2 e 103º da CRP. Vejamos pois o que preconizam tais artigos.

O artigo 2º da CRP define a República Portuguesa como um Estado de direito democrático, não se vendo em que é que a prestação de

garantia como condição de suspensão da execução possa pôr em causa a democraticidade do Estado. Note-se aliás que a recorrente também não explicita de que modo tal acontece pois se limita a indicar que viola aquele normativo. Não vemos pois que haja qualquer violação desse artigo 2º pelo artigo 52º da Lei Geral Tributária.

Também quanto à invocada violação do artigo 13º, que a recorrente igualmente não explica por que modo é violado, não vemos em que é que a prestação da garantia, nos termos e com as gradações que o artigo 52º prevê, contende com o princípio da igualdade, pois tal normativo aplica-se a todos os casos idênticos de modo similar.

Prescreve o nº2 do artigo 18º da CRP que a recorrente considera violado:

”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 constitucionalmente protegidos.”

Quando o artigo 18º da Constituição da República Portuguesa se refere a direitos, liberdades e garantias não está a utilizar esta expressão no sentido da garantia que se discute nos presentes autos, mas aos que, como refere o anterior artigo 17º, vêm enunciados no Título II. A garantia que a recorrente teve de prestar não faz parte nem contende com tal enunciação. A prestação de garantia como condição de questionamento da dívida não viola qualquer desses direitos fundamentais. E não pode, como a recorrente refere, diferenciar os contribuintes consoante sejam ou não cumpridores por ser anterior à definição final da reclamação, impugnação ou recurso. Como refere o Prof. Diogo Leite de Campos in ”Direito Tributário”, fls. 369, ”é possível, nos casos fixados na lei (impugnação judicial, reclamação graciosa, recurso judicial) suspender a execução fiscal desde que tenha havido a penhora dos bens do executado suficientes para garantia da quantia exequenda, ou prestação de garantia por qualquer das formas permitidas. Isto, porque estão em causa simples interesses patrimoniais do Estado que há só que garantir”. A exigência da caução no montante estritamente necessário à efectivação do direito do credor não se mostra desproporcionada, não violando tal artigo 18º.

Invoca finalmente a recorrente a violação do artigo 103º da Constituição da República Portuguesa. Transcreve-se tal artigo:

”1. O sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza.

2. Os impostos são criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes.

3. Ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não hajam sido criados nos termos da Constituição, que tenham natureza retroactiva ou cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei.”

Pretende a recorrente que a obrigatoriedade de prestar a garantia viola este artigo 103º nº 3 por ninguém poder ser obrigado a pagar impostos que não tenham sido criados nos termos da Constituição da República Portuguesa. Mas a prestação de caução não é exigida a título de imposto pois não reúne as características próprias de tal tributo prestação patrimonial, unilateral, definitiva, estabelecida por lei, sem carácter sancionatório, a favor de entidade que exerça funções públicas e para satisfação de fins públicos (cfr. Sá Gomes, Casalta Nabais e Leite da Campos). A possibilidade dada ao contribuinte de caucionar os montantes cuja legalidade pretende discutir como forma de suspender a execução constitui para si uma vantagem sobre

a aplicação do princípio ”solve et repete” que levaria a que tivesse de pagar o montante em discussão que, se lhe fosse dada razão seria devolvido, mas que o manteria desembolsado de parte do seu património durante tal período. E é de todo irrelevante que o devedor tenha ou não um património avultado já que o que o legislador pretendeu foi que a caução fosse exterior ao património do devedor, colocando em situação de igualdade todos os devedores.

A recorrente invoca ainda a caducidade da garantia ao fim de um ou dois anos, tentando por essa via demonstrar a sua desnecessidade. Mas as razões que suportam tal caducidade nada têm que ver com a desnecessidade da garantia, como pretende, mas com a necessidade de vincular os serviços da administração fiscal a funcionarem melhor e em tempo mais consentâneo com os interesses dos contribuintes e do Estado.

O despacho recorrido, não obstante ter considerado constitucional o artigo 52º da Lei Geral Tributária, indeferiu a declaração de ilegalidade da garantia por não ter ocorrido ainda o prazo introduzido pela Lei nº 15/01. Não é porém por não ter decorrido tal prazo que a prestação da garantia é ou não legal. Mas, atento o que referimos quanto à não inconstitucionalidade daquele artigo 52º, sempre se terá que concluir pela legalidade da prestação da garantia. Assim sendo, não poderia a recorrente ter direito à indemnização pelos custos suportados com a prestação da caução. Por isso a improcedência da questão da inconstitucionalidade gera, por prejudicial, a improcedência da pedida indemnização.

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, 16 de Outubro de 2002. — *Vitor Meira* (relator) — *Benjamin Rodrigues* — *Baeta de Queiroz* (Vencido. Embora concorde com o acórdão quanto à constitucionalidade da exigência de garantia, não apreciaria a questão nesta sede, por entender que ela só pode ser suscitada na execução fiscal, cabendo a decisão de primeiro grau ao órgão competente da Administração, e não aos Tribunais).

## Acórdão de 16 de Outubro de 2002.

### Assunto:

*Contencioso autárquico; impugnação judicial; artº22º da Lei 1/87; artº 68º do DL 445/91.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*O regime impugnatório previsto no artº 68º nº 3 do DL 445/91, na redacção do DL 250/94, de 15/10, era aplicável apenas às taxas previstas no artº 11º nº 1 al. b) da Lei 1/87. O C.P.T., nem expressa nem tacitamente, nomeadamente o seu artº 130º, na parte em que previa a reapreciação da liquidação impugnada, revogou o artº 22º nº 2 da lei 1/87. A impugnação judicial do recurso da liquidação da taxa de infra-estruturas urbanísticas dependia da reclamação necessária prevista no artº 22º nº 2 da Lei 1/87, dirigida ao órgão executivo da autarquia.*

Recurso n.º 928/02, em que é recorrente Lebre Imobiliária Lda, e recorrente Fazenda Pública de que foi relator o Exm.º Conselheiro João Plácido Fonseca Limão.

Lebre Imobiliária, Lda., inconformada com a sentença, a fls. 210 e seguintes, do M.º Juiz do T.T. de 1.ª Instância de Lisboa, que lhe rejeitou, por ilegalidade da sua interposição, a impugnação judicial que havia deduzido contra a liquidação da taxa pela realização de infra-estruturas urbanísticas (TRIU) efectuado pela C.M. de Lisboa, daquela interpôs recurso para este STA., terminando as suas alegações com a formulação do seguinte quadro conclusivo:

A) No caso dos autos, foi seguido o ritualismo previsto nos preceitos do Código de Processo Tributário relativos ao processo de impugnação.

B) Eram esses os termos aplicáveis à impugnação da taxa de urbanização em causa, nos termos do art.º 68º/3 do Decreto-Lei n.º 445/91, de 20 de Novembro.

C) Este preceito, quanto a essa taxa, revogou pois parcialmente a disposição do art.º 22 n.º 2 da Lei das Finanças Locais de 1987, vigente à data dos factos;

D) Substancialmente, aliás, a solução do Código de Processo Tributário coincide com essa antiga previsão, pois implica a prévia apreciação do pedido, antes da sua submissão a Tribunal, pela entidade municipal que liquida a taxa objecto de impugnação;

E) Independentemente deste facto, o certo é que a douda sentença recorrida fez aplicação de preceito revogado, no âmbito da matéria em causa nos autos, tendo assim incorrido em violação da Lei. Não foram apresentadas contra-alegações.

Os autos foram cobrados ao M.º P.º, sem parecer, nos termos do art.º 22º do C.P.P.T.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

Nos termos dos art.º 713º n.º 6 C.P.Civil, remete-se para a matéria de facto fixada na decisão recorrida.

Registe-se, no entanto, que, conforme consta do probatório, a taxa cuja liquidação foi impugnada é relativa a realização de infra-estruturas urbanísticas, também designada por T.R.I.U.

A sentença recorrida rejeitou a impugnação por não ter sido precedida da reclamação prevista no art.º 22 n.º 2 da Lei 1/87, de 6/1, então em vigor.

No entanto, contrapõe a recorrente que o citado art.º 22º n.º 2 foi, quanto a esta taxa, parcialmente revogado pelo art.º 68º n.º 3 do DL 445/91, de 20/11 e que, além disso, o acto de liquidação aqui em apreço foi reapreciado e mantido pelo órgão autárquico que o praticou.

A questão a decidir é, pois, a de saber se a impugnação da TRIU devia ou não ter sido precedida da dita reclamação.

Da análise do art.º 22º n.º 1 e 2 da Lei 1/87, resulta que, não configurando o dito tributo qualquer dos impostos referidos no n.º 1 do art.º 4 daquela Lei, nem se tratando de derrama, haveria, salvo disposição em contrário, lugar a reclamação para o executivo camarário, a deduzir previamente à interposição do recurso/impugnação.

Mas, será que o art.º 68º n.º 3 do DL 445/91, de 20/Novembro, dispõe de forma diferente, admitindo, desde logo, a impugnação da liquidação?

Este preceito, na redacção que lhe foi introduzida pelo D.L. 250/94, de 15/10 sob a epígrafe de taxas, dispõe, na parte que ora interessa, o seguinte:

1 - A emissão de alvará de licença de construção e utilização está sujeita ao pagamento das taxas a que se refere a al. b) do art.º 11º da Lei 1/87, de 6 de Janeiro, não havendo lugar ao pagamento de mais - valias ou compensações.

2 - A Câmara Municipal, com o deferimento do pedido de licenciamento procede à liquidação das taxas em conformidade com o regulamento aprovado pela assembleia municipal.

3 - Da liquidação das taxas cabe recurso para os tribunais de 1ª Instância, nos termos e com os efeitos previstos no Código de Processo Tributário.

Por seu turno, prescrevia o art.º 11º n.º 1, al. b) da Lei 1/87, que os municípios podiam cobrar taxas por concessão de licenças de loteamento, de execução de obras particulares, de ocupação da via pública por motivo de obras e de utilização de edifícios.

Ora, a taxa em análise, está excluída desta previsão pois que respeita a realização de infra-estruturas urbanísticas.

Daí que, na situação vertente, não seja aplicável o art.º 68º n.º 3 do DL 445/91, de 20/11, o qual, pois, quanto a esta taxa impugnada, e contrariamente ao que sustenta a recorrente, não revogou parcialmente o citado art.º 22º n.º 2 da Lei 1/87.

Por outro lado, a circunstância de o acto impugnado ter sido reapreciado e mantido pelo órgão autárquico que o praticou nada releva na apreciação da questão que nos ocupa e que é a de saber se a dita reclamação era ou não necessária para a abertura da via contenciosa.

Na verdade, muito embora a petição tenha sido apresentada à entidade liquidadora, tenha sido esta a preparar o processo e a remetê-lo, após ter sido mantida a liquidação, ao tribunal, tudo em obediência ao que então se dispunha nos art.ºs 124º, 129º e 130º do C.P.T., nada permite concluir que essa actividade tenha substituído, como alega a recorrente, o mecanismo previsto no art.º 22º n.º 2 da Lei 1/87.

Na verdade, se os ditos art.ºs 124º, 129º e 130º dispensassem a reclamação graciosa não se compreenderia a razão de ser dos art.º 95º e seguintes do C.P.T. que expressamente a previam, nem o recurso hierárquico ou a impugnação judicial a que aludia o seu art.º 100º.

Em suma, o C.P.T., nem expressa nem tacitamente dispensou ou revogou a reclamação prevista no art.º 22º n.º 2 da Lei 1/87, assim se mantendo, até à entrada em vigor da actual Lei das Finanças Locais (Lei 42/98, de 6/Agosto), como procedimento, gracioso e prévio, necessário à abertura da via contenciosa (vide, neste sentido, o Ac. S.T.A. de 16.05.01, rec. 25930 e os aí referidos).

Improcedem, assim, todas as conclusões do recurso.

Termos em que se acorda em negar provimento ao recurso. Custas pelo recorrente, fixando-se a procuradoria em 50%.

Lisboa, 16 de Outubro de 2002. — *João Plácido Fonseca Limão* (relator) — *Ernâni Figueiredo* — *Lúcio Barbosa* (vencido). Apesar da impugnação ter sido dirigida ao Juiz, entendo que foi cumprido o disposto no art.º 22º, 2, da Lei n.º 1/87, de 6/1. Na verdade, parece depreender-se dos autos que foi proferido despacho pelo Exm.º Presidente da Câmara. Assim, na linha de decisões anteriores, concederia provimento ao recurso).



## Acórdão de 16 de Outubro de 2002.

### Assunto:

*Graduação de créditos. Créditos da Segurança Social. Privilégio creditório. Juros de mora. Hipoteca. Artº 734º do Cód. Civil.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *O privilégio imobiliário previsto no artº 11º do Dec-Lei 103/80, deve considerar-se geral e não especial pelo que não prefere ao crédito hipotecário, na respectiva graduação de créditos.*
- 2 — *O artº 734º do Cód. Civil não se aplica aos créditos da Segurança Social, por força do disposto nos artigos 10º e 11º do Dec-Lei 103/80 de 09 Mai, que não prevêem qualquer prazo para a abrangência dos juros pelo privilégio creditório respectivo.*
- 3 — *O artº 12º da Lei 17/86, de 14 Jun não prevê igualmente qualquer prazo para o efeito.*

Recurso n.º 964/02 em que é recorrente João Teixeira Pinto e recorrida Fazenda Pública. Relator, o Ex.º Consº Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do STA:

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto por João Teixeira Pinto, da sentença de graduação de créditos, do TT de 1ª Instância do Porto, proferida em 12/03/02, na medida em que graduou o seu crédito hipotecário em quarto e último lugar, quando o devia ter graduado em terceiro.

O recorrente formulou as seguintes conclusões:

“1 - A norma constante do artigo 11º do DL nº 103/80, de 09.05, interpretada no sentido de que o privilégio imobiliário geral nela contido prefere à hipoteca, nos termos do artigo 751º do Código Civil, está ferida de inconstitucionalidade por violação dos princípios da segurança jurídica e da confiança do cidadão emanados do princípio do Estado de Direito Democrático na sua vertente de Estado de Direito, consagrado no artigo 2º da Constituição da República Portuguesa.

2 - O crédito do Recorrente goza de garantia hipotecária.

3 - Assim, em caso de concurso entre privilégios imobiliários gerais (mesmo que criados por legislação especial) e a hipoteca legalmente constituída e registada a favor do Recorrente, regulará a norma do artigo 686º, nº 1 do Código Civil, ou seja, o crédito garantido com hipoteca preferirá aos demais créditos que não gozem de privilégio especial.

4 - O crédito do recorrente goza de garantia hipotecária, pelo que o mesmo deverá ser pago com preferência ao crédito por dívidas à Segurança Social e, em consequência, graduado antes e não depois deste.

5 - A solução consagrada no artigo 11º é desproporcionada, e pode lesar gravemente terceiros de boa fé, restando à Segurança Social a hipoteca legal. Daí que o artigo 11º viole o princípio da propor-

cionalidade previsto no artigo 18º, nº 2 da Constituição da República Portuguesa.

6 - A disciplina contida no DL nº 103/80, de 09.5, foi aprovada em Conselho de Ministros em 01.04.80, foi promulgada pelo Presidente da República em 05.05.80, mas não foi referendada pelo Primeiro-Ministro. Ora, um decreto-lei carecia, então, com ainda hoje carece, de referenda ministerial, determinando a falta de referenda a sua inexistência jurídica (artigo 143º da C.R.P., na redacção então vigente, e artigo 140º da actual redacção).

7 - Ora, de acordo com o disposto no artigo 204º da CRP., nos feitos submetidos a julgamento não podem os tribunais aplicar normas que infrinjam o disposto na Constituição ou os princípios nela consignados.

8 - ao não decidir deste modo, a douda sentença recorrida violou o disposto nos artigos 686º, nº 1, 733º, 735º, 748º e 751º do Código Civil, e artigos 2º, 18º nº 2, e 140º, nº 2 da Constituição da República Portuguesa.

9 - A garantia instituída no artigo 11º do DL 103/80, 09.05, mesmo que, por mera hipótese, que não se concede, se viesse a considerar preferente à garantia real legalmente constituída e registada a favor do Recorrente, quanto aos juros de mora está sujeita à limitação geral imposta pelo artigo 734º do Código Civil que a douda sentença recorrida violou, pois, o privilégio creditório garantiria tão-só os juros relativos aos últimos dois anos, constituindo os juros de mora anteriores um crédito comum, que dever ser graduado em último lugar.

10 - Os juros dos créditos graduados em 1º e 2º lugar estão sujeitos à limitação geral imposta pelo artigo 734º do Código Civil que a douda sentença recorrida violou, pois, o privilégio creditório garantiria tão-só os juros relativos aos últimos dois anos, constituindo os juros de mora anteriores um crédito comum, que deve ser graduado em último lugar.

Termos em que, e sempre com mui Douro suprimento de V. Ex.ªs, deve o presente recurso merecer provimento e, em consequência, revogando-se nesta parte a douda sentença recorrida, deve graduar-se o crédito reconhecido do Recorrente em terceiro lugar, ou/e graduar-se em último lugar os juros dos créditos da Segurança Social juntamente com os juros dos créditos emergentes de contrato individual de trabalho e dos créditos por dívida de contribuição autárquica, anteriores aos últimos dois anos, até à data da venda do bem penhorado, como créditos comuns.”

O Ex.º Magistrado do MP emitiu parecer no sentido do provimento do recurso por, embora o alegado não ser correcto quanto à referenda e aos juros, o crédito hipotecário de que goza o recorrente prefere ao da Segurança Social, já que o artº 11º do Dec-Lei 103/80 “é inconstitucional por violação do princípio da confiança”, como tem entendido tanto este STA como o TC.

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

Tem-se por reproduzida a matéria factual expressa na instância.

Vejam, pois:

Quanto à inconstitucionalidade do Dec-Lei n.º 103/80, por falta de referenda:

O artº 14º nº3 da Constituição - versão originária -, dispunha determinar a falta de referenda ministerial “a inexistência jurídica do acto”.

Todavia, à data do diploma em causa, entendia-se genericamente, tanto na doutrina como na jurisprudência da Comissão Constitucional

- cfr. Parecer n.º 5/80 in Pareceres, vol II p. 129, que a assinatura de um dec-lei pelo Primeiro Ministro e pelos membros do Governo competentes se convola em referenda, considerando-se suprido o apontado vício formal em função da prévia assinatura daqueles, desde que competentes para a aposição da ulterior referenda.

Cfr. o Ac. do TC de 05/07/00 in D. Rep., 2ª, de 7/11/00 p. 18 089, e deste STA, de 19 Dez 01 Rec. 26 382 ambos aliás respeitantes ao aludido diploma legal e Freitas do Amaral e Paulo Otero, O Valor Jurídico-Político da referenda ministerial - Estudos de Direito Constitucional e Ciência Política, Lex, Lisboa, 1997.

Pelo que se não verifica a pretendida inexistência do diploma.

Quanto à ordem de graduação dos créditos:

Precede o recorrente gozar o seu crédito hipotecário, de preferência na graduação em relação ao crédito da Caixa de Previdência.

E, aqui, com razão, adiante-se desde já.

O art.º 11.º do Dec-Lei n.º 103/80, de 09/MAI consagra, para os créditos da Segurança Social, um privilégio mobiliário geral - porque se não refere a bens determinados mas, antes, aos existentes no património do devedor, a respectiva entidade patronal -, à data da instauração do processo executivo.

Na verdade, pelo Código Civil tais privilégios eram sempre especiais - art.º 735.º n.º 3 - pelo que - arts 743.º e 744.º - compreendiam só o valor de bens aí concretamente especificados.

Põe-se, assim, naturalmente o problema de saber se os ditos privilégios imobiliários gerais devem, no ponto específico - a respectiva (inter)graduação - ser tratados como especiais ou gerais.

E a asserção correcta é a segunda.

Desde logo, e apesar do augúrio expressamente referido no preâmbulo do Dec-Lei n.º 103/80 - a absoluta indispensabilidade do pagamento pontual das contribuições devidas à Previdência, como fonte básica de financiamento das prestações da segurança social - surge como nitidamente desproporcionado um privilégio tratado como especial mas abarcando todos os bens imóveis do devedor.

Ademais, e como é sabido, a própria disposição do art.º 751.º do Código Civil, que tem em vista regular os conflitos entre titulares de privilégios imobiliários especiais e os titulares de outros direitos reais, constitui “mera solução discutível, porque pode afectar as expectativas dos negócios constitutivos de garantias reais. A sua projecção, respeitante apenas a créditos do Estado e das autarquias locais por contribuição predial, sisa e imposto sobre sucessões e doações, é, todavia, pequena, e embora não haja registo do privilégio, é fácil o conhecimento do pagamento daqueles impostos, por parte dos credores, através dos livros e arquivos das repartições de finanças”.

Cfr. Pires de Lima e Antunes Varela, Cód. Civil Anotado, vol. 1.º, 4.ª edição, pág. 771.

Ora, no caso, nem o privilégio se refere a bens concretizados ou *hoc sensu* determinados pelo que não há qualquer relação directa entre os bens e a dívida como se torna difícil tal conhecimento, dado que a situação dos bens pode nada ter a ver, territorialmente, com o exercício da actividade comercial ou industrial a que se reportam os aludidos tributos.

Por outro lado, é patente a afinidade entre o privilégio mobiliário geral do Código Civil e o de que ora se versa.

Na verdade, como refere Menezes Cordeiro, Direito das Obrigações, vol. 2.º pp. 500-501, a constituição dos privilégios gerais é in-

dependente da existência de qualquer relação entre o crédito e o bem que o garante, ao contrário do que sucede com o privilégio especial, que se baseia sempre numa relação entre o crédito garantido e a coisa que o garante, sendo que este se constitui no momento da formação do crédito, enquanto os gerais se constituem em momento posterior - penhora ou instauração da execução.

Ora, os privilégios em causa não têm qualquer relação directa com os bens sobre que incidem como “uma espécie de ónus real sobre eles - cfr. C. C. Anotado, cit, p. 765, nota 3 - e existe apenas sobre os bens imóveis existentes no património dos devedores à data da instauração da execução ou da penhora.

Por outro lado, atribuindo o art.º 10.º do Dec-Lei n.º 103/80, apenas um privilégio mobiliário geral, que não especial - cfr. art.º 735.º n.º 2 do Cód. Civil -, com o apontado regime, referindo-se pois à generalidade dos bens móveis do devedor, parece dever entender-se que o imobiliário geral se refere à mesma generalidade dos bens imóveis do devedor.

Não faria, na verdade, sentido, atribuir-se um privilégio mobiliário geral e um imobiliário especial às mesmas dívidas.

Deve, ainda, salientar-se, de novo, que tais privilégios imobiliários gerais funcionam à margem do registo, pois que a ele não sujeito, pelo que o credor hipotecário não pode com eles razoavelmente contar, podendo, assim, afectar a segurança do comércio jurídico imobiliário.

Aliás, o próprio princípio da confidencialidade tributária ou do sigilo fiscal impossibilita o credor hipotecário - como, aliás, qualquer outro particular - de indagarem das dívidas à Segurança Social ou ao Fisco - cfr. art.ºs 17.º al. d) do CPT e 64.º n.º 1 da LGT.

Mas, assim sendo, os privilégios em causa devem ser tratados como gerais.

Ora, dispõe o art.º 686.º n.º 1 do Cód. 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”.

Preceituando, por sua vez, o art.º 751.º do mesmo diploma, 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”.

Ou seja: a hipoteca só cede perante um privilégio especial e só este é oponível a terceiros.

Na verdade, o art.º 751.º só podia obviamente ter em vista os privilégios imobiliários especiais já que não havia outros no Cód. Civil.

Certo que, nos termos da parte final do mesmo art.º 11, os créditos do CRSS são graduados “logo após os créditos referidos no artigo 748.º do Código Civil”.

Todavia, pelas razões expostas, tal segmento normativo deve ser interpretado restritivamente - o legislador *majus dixit quam voluit* de modo a permitir a intercalação na respectiva graduação, do crédito hipotecário, interpretação aliás conforme à Constituição.

De outro modo, cair-se-ia na inconstitucionalidade material do preceito por violação do princípio da confiança, insito no princípio do Estado de Direito democrático, consagrado no art.º 2.º da CRP, em conjugação com o seu art.º 18 n.º 2: com efeito, a tutela dos interesses

do credor hipotecário, impede que este venha a ser, inesperada e imprevisivelmente, confrontado com a existência de um privilégio oculto, como o do referido artº 11º, oponível, independentemente de registo, a todos os adquirentes de direitos reais de gozo ou garantia sobre os bens onerados, configurando-se, assim, como um verdadeiro ónus oculto e afectando, em termos de todo desproporcionados, a boa fé e a confiança no comércio jurídico.

Tanto mais que o artº 12º do falado Dec-Lei 103/80 confere hipoteca legal - objecto de registo - às preditas contribuições à Segurança Social.

Mas, assim sendo, o crédito hipotecário em causa deve ser graduado antes dos referidos do CRSS.

Cfr os Acds do TC de 5/7/00 citado e, mais recentemente, os de 05/03/02, in cit de 24/04/02 pág. 7623, (rectificado in cit. de 15/05/02 p. 8939), de 24/04/02 nº 193/02 e 17/04/02 in cit. de 31/05/02 e do STA, de 29/11/00 in Acd Dout. 476-1156, 29/11/00 rec. 26.489, 6/6/01 Rec. 25.873, 14/11/01 Rec. 26.489 e 6/02/02 Rec.26.746.

Quanto aos juros:

Entende-se que a decisão recorrida graduou igualmente os juros como se infere da respectiva referência - fls. 45/46 - aos juros hipotecários - os referentes a três anos - e ao crédito exequendo que igualmente abrange juros.

No ponto, não tem, todavia, o recorrente inteira razão.

É que, como bem salienta o MP, os créditos em causa são créditos que gozam de privilégios não previstos na lei geral, mas sim em lei especial que prevalece sobre a geral pelo que não vigora o limite de 2 anos expresso no artº 734º do Código Civil.

Como logo literalmente resulta da expressão “independentemente da data da sua constituição” e “os respectivos juros de mora” do artº 11º do referido Dec-Lei nº 103/80, aditada aquela justamente para o efeito, à redacção constante do artº 2 do Dec-Lei nº 512/76, de 03 Jul.

Cfr., aliás, os Acds do STA, de 2/6/99 Rec. 22 920 e 24/11/99 Rec. 23.239 e de 10/07/02 Rec. 181/02.

Igualmente não estabelece qualquer prazo o artº 12 nº 4 da Lei n.º 17/86 de 14/Jun, limitando-se a ordenar a aplicação “ao crédito de juros de mora”, do “regime previsto no número anterior” que dispõe sobre a graduação dos respectivos créditos.

Mas já não assim quanto à Contribuição Autárquica, uma vez que o artº 24º nº 1 do respectivo código remete para o Código Civil que dispõe abranger o privilégio creditório apenas os juros relativos aos últimos dois anos - o da penhora e os dois anteriores - não sendo de graduar os demais artº 868º nº 4 do Cód. Proc. Civil.

O artº 8º do Dec-Lei n.º 73/99, de 16/03 estabelece, aliás e sem margem para dúvidas, que as dívidas provenientes de juros de mora gozam dos mesmos privilégios que por lei sejam atribuídos às dívidas sobre que recaírem.

Termos em que se acorda conceder parcial provimento ao recurso, em tal medida ser revogando a sentença recorrida que, no mais, se mantém, e efectuando-se a graduação de créditos do modo que se segue:

- 1º - Crédito reclamado por Maria da Glória Rebelo Janeiro.
- 2º - Crédito reclamado por dívida de contribuição autárquica, sendo os juros de mora unicamente os dos últimos dois anos.
- 3º - Crédito reclamado por João Teixeira Pinto.
- 4º - Crédito exequendo.

Custas pelo recorrente, na proporção do vencido, com procuradoria de 50 %.

Lisboa, 16 de Outubro de 2002. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Almeida Lopes* — *António Pimpão*.

## Acórdão de 16 de Outubro de 2002

### Assunto:

*Impugnação judicial. Reclamação prévia necessária — artigo 84.º do CPT.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*Havendo a liquidação impugnada tido origem em correcções meramente aritméticas, por isso que as existências iniciais declaradas não eram iguais às finais do exercício anterior, o que levou a AF a alterar a declaração de forma a haver essa correspondência, não se perfila caso de reclamação prévia necessária para a Comissão de Revisão, como condição sine qua non da pertinente impugnação judicial – n.º 4 do artigo 84.º do CPT, redacção do DL n.º 47/95, de 10.3.*

Recurso n.º 1020/02. Recorrente: Joaquim de Carvalho Miranda e mulher, Teresa da Rocha Lemos; Recorrida: Fazenda Pública; Relator; Juiz Conselheiro Mendes Pimentel

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

Joaquim Carvalho de Miranda e mulher, Teresa da Rocha Lemos, inconformados com o acórdão do TCA de fls. 160-164 que negou provimento ao recurso por si interposto de sentença do TT de 1ª Instância de Braga, rejeitando a presente impugnação judicial por ilegal interposição, vêm até nós, culminando a sua alegação de recurso com as seguintes conclusões:

1ª. Os recorrentes foram notificados pela AF, em devido tempo, para entregarem uma declaração de substituição de IRS do exercício de 1991, o que fizeram.

2ª. Após essa entrega, os recorrentes foram notificados de uma “liquidação adicional” de IRS do referido exercício, com fundamento em “correcções técnicas” ou “correcções meramente aritméticas”.

3ª. Desde logo, no caso de “correcções meramente aritméticas” a Lei excluía, e ainda exclui, da obrigatoriedade de deduzir a reclamação prévia anterior à impugnação.

4ª. Além disso, na referida liquidação constava que os recorrentes poderiam reclamar ou impugnar a dita liquidação, tendo os recorrentes optados pela impugnação.

5ª. Acresce que os recorrentes nunca foram notificados de qualquer acto de fixação da matéria colectável, quer tenha sido feita por métodos directos, quer por métodos indiciários.

6ª. Para que os recorrentes fossem obrigados a reclamar previamente à impugnação, deveria ter existido um acto de fixação da matéria colectável, anterior à liquidação e destacado desta, o que não existiu.

7ª. Assim sendo, os recorrentes não podiam ter reclamado contra um acto inexistente.

8ª. Mesmo que se entenda que tal acto existiu (o que os recorrentes desconhecem e apenas equacionam por mera hipótese), não lhes sendo notificado tal acto, todo o processo está viciado *ab initio*, porque lhes foi cerceado o direito à reclamação.

9ª. Acresce ainda que para que os recorrentes estivessem obrigados a reclamar previamente do acto de liquidação (uma vez que o acto de fixação não existe ou nunca lhes foi notificado), deveriam ter sido notificados para o efeito, devendo-lhes, igualmente, ser indicado esse meio de defesa.

10ª. Pelo que, em definitivo, os recorrentes não estavam obrigados a reclamar da liquidação antes de a impugnarem.

11ª. Foram, deste modo, violadas as normas dos artigos 19.º, a) e c), 23.º, d), 64.º, 2, 84.º, 4, e 120.º, todos do CPT.

Não houve contra-alegação.

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

Corridos os vistos, cumpre decidir.

Mostram-se assentes os seguintes factos:

A) Na sua declaração de rendimentos de 1991, os impugnantes não incluíram os proveitos obtidos com as vendas dos prédios referidos no art.º 16 da petição inicial.

B) Por essa razão, a AF notificou-os, nos termos do ofício de fls. 8, para apresentação de uma declaração de substituição, tendo eles, então, entregue a de fls. 14 e segs., onde incluíram o valor das vendas daqueles prédios e alteraram também os custos declarados.

C) Todavia, nesta declaração de substituição, as existências iniciais declaradas não eram iguais às finais do exercício anterior, razão por que a AF a alterou de forma a haver essa correspondência, resultando a liquidação desta correção.

D) Os impugnantes não reclamaram da liquidação antes de a terem impugnado.

Exposta a factualidade disponível, cabe referir que a questão decidenda é a de saber se os recorrentes teriam, ou não, de reclamar previamente da liquidação, como condição de impugnação judicial.

Como se vê do carimbo apostado na petição inicial, a presente impugnação judicial foi deduzida em 30.1.1997, portanto, na vigência do Código de Processo Tributário — cfr. artigo 2.º do DL n.º 154/91, de 23.IV.

Segundo o seu artigo 84.º, na redacção introduzida pelo artigo 2.º do DL n.º 47/95, de 10. III,

1 — *Da decisão que fixe a matéria tributável, com fundamento na sua errónea quantificação, cabe reclamação dirigida à comissão de revisão.*

2 — . . .

3 — *A reclamação prevista neste artigo é condição da impugnação judicial com fundamento em errónea quantificação da matéria tributável.*

4 — *O disposto na presente secção não abrange as correções meramente aritméticas da matéria tributável resultantes de imperativo legal nem as que possam ser objecto, de acordo com as leis tributárias, de recurso hierárquico com efeito suspensivo da liquidação.*

Ora, como aliás bem se realça no aresto recorrido, "a liquidação teve origem em "correções meramente aritméticas", por isso que as "existências iniciais declaradas não eram iguais às finais do exercício anterior, razão por que a AF a alterou (a declaração de substituição) de forma a haver essa correspondência, resultando a liquidação desta correção" — item 3 do probatório.

Como assim e ao contrário do decidido, inaplicável é à situação vertente o n.º 1 do convocado artigo 84.º, atento o estatuído no seu n.º 4, onde se afasta a possibilidade de reclamação graciosa de correções de natureza quantitativa nos valores constantes das declarações do contribuinte com reflexos na determinação do lucro tributável já previstas no art.º 132.º do CIRS e 112.º do CIRC. As pertinentes decisões ou são objecto de recurso hierárquico ou são apreciadas na impugnação judicial da correspondente liquidação.

Temos, pois, que, *in casu*, não se perfila reclamação prévia necessária para a Comissão de Revisão, como condição *sine qua non* da presente impugnação judicial.

Pelo exposto e sem necessidade de mais desenvolvidas considerações, acorda-se conceder provimento ao recurso, revogando-se o aresto recorrido e, com ele, a sentença da 1.ª instância, em consequência se determinando a esta que conheça do mérito da causa, se obstáculo diverso do ora arredado se não se lhe deparar.

Sem custas.

Lisboa, 16 de Outubro de 2002. — *Mendes Pimentel* (relator) — *Vitor Meira* — *Baeta de Queiroz*.

## Acórdão de 16 de Outubro de 2002.

### Assunto:

*Nulidade de acórdão por omissão de pronúncia.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*A nulidade de acórdão por omissão de pronúncia ocorre quando o tribunal de recurso não conhece de questão levada às conclusões da alegação do recorrente ou suscitada pelo recorrido nos casos previstos no artigo 684.º-A do CPC e que não esteja prejudicada pela solução dada a outra.*

Recurso n.º 1021/02. Recorrente: Manuel Saraiva. Recorrida: Caixa Geral de Depósitos. Relator: Juiz Conselheiro Mendes Pimentel

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

Manuel Saraiva, inconformado com o acórdão do TCA de fls. 178-182 que confirmou sentença do 4.º Juízo do TT de 1.ª Instância de Lisboa que julgou improcedente esta oposição por si deduzida contra execução fiscal a si e outros movida pela CGD, vem até nós, rematando a sua alegação de recurso com as seguintes conclusões:

1) O oponente pôs em causa a legalidade dos juros peticionados e o seu erro de cálculo;

2) Fê-lo invocando os sucessivos Avisos do Banco de Portugal que sempre fixaram taxas máximas inferiores àquelas que o exequente peticiona relativamente aos juros vencidos — 38,5% — e aos vencidos — 24%;

3) Sendo igualmente ilegal fazer contagem de juros remuneratórios e contagem de juros moratórios e somar uns aos outros como o exequente faz a fls. 98, praticando o anatocismo como confessa na última página do seu requerimento que capeou a junção dos documentos de fls. 98 a 118.

4) Ora, sobre as invocadas ilegalidades dos juros vencidos e vencidos não se pronunciou a sentença da 1ª instância, limitando-se o Senhor Juiz a afirmar que a liquidação dos juros vencidos foi correctamente efectuada e que a dos juros vencidos será a secretaria do tribunal a fazê-la, nada decidindo quanto a estes últimos sobre a taxa de 24% peticionada pelo exequente.

5) E, tão-pouco, se pronunciou sobre tais questões o acórdão recorrido.

6) Ao não se pronunciar e não fundamentar a legalidade dos juros vencidos e vencidos e, bem assim, sobre o anatocismo praticado, tal acórdão incorreu na nulidade prevista nas alíneas b) e d) do n.º 1 do artigo 668.º do CPC, subsidiariamente aplicável ao CPT, violando, ainda, o disposto no artigo 560.º do CC.

7) A exequente indicou no requerimento de execução uma morada do executado diferente da real.

8) E não podia desconhecer a morada real, pois a mesma constava da escritura que deu à execução.

9) Não obstante, indicou uma outra diferente.

10) Assim, a citação do executado só veio a operar-se mais de quatro anos e três meses após ter sido requerida.

11) A exequente violou, assim, a sua obrigação legal de indicar correctamente a morada do executado, que, como se disse, conhecia da escritura dada à execução.

12) Assim, foi por causa imputável à exequente que a citação se não verificou, só tendo valor para efeitos interruptivos da prescrição dos juros a citação e não o prazo do n.º 2 do artigo 323.º do CC, conforme o acórdão do STJ de 05.V.87, in BMJ n.º 367, pág. 507, não sendo os atrasos dos tribunais causa justificativa dos erros das partes.

13) O acórdão violou, assim, por erro de interpretação, face aos factos provados, o disposto no n.º 2 do artigo 323.º do CC.

14) Tendo a execução sido intentada em 20.VIII.90 e tendo a citação sido efectuada em 22.I.94, prescreveram os juros vencidos anteriores em mais de cinco anos à data da citação, ou sejam, os juros vencidos desde 19.IX.85 (data da mora) até 02.XI.89 (mais de cinco anos antes da data de citação) - alínea d) do artigo 310.º do CC.

Contra-alegando, a Rcd.a CGD conclui:

I — Não pode discutir-se na oposição à execução fiscal a legalidade em concreto da liquidação das dívidas cobradas neste processo, não podendo, pois, servir de fundamento da oposição a ilegalidade em concreto da dívida exequenda, qualquer que tenha sido a entidade que procedeu à sua liquidação (cfr. artigo 236.º do CPT).

II — Sem conceder, contudo, na liquidação da dívida exequenda, as taxas aplicadas e os juros contabilizados são os devidos, em face do título dado à execução, como ficou demonstrado através da "nota explicativa" junta como documento n.º 1 à contestação da oposição.

III — A exequente pediu o pagamento da quantia de 6 683 365\$00 e juros vencidos desde a data do apuramento da dívida (15.VII.90), à razão de 3 162\$24 por dia, à taxa de 24%, por tal resultar do título dado à execução e dos limites por ele fixados à acção executiva (artigos 802.º e 45.º, n.º 1, do CPC);

IV — O cálculo dos juros vencidos e o apuramento da mora diária para cálculo dos juros vencidos foram efectuados no estrito respeito pelo clausulado no contrato de empréstimo celebrado e os aspectos relativos aos juros compensatórios e moratórios, respectivas cobranças e taxas (DL n.º 344/78, de 17.XI).

V — Incidindo os juros de mora não só sobre o capital, mas também sobre os juros remuneratórios, conforme previsto, *a contrario*, no n.º 6 do artigo 5.º do citado DL n.º 344/78, e sendo a taxa de juro contratual agravada de 2% ao abrigo do disposto no n.º 1 do artigo 7.º do mesmo diploma legal.

VI — No que concerne à liquidação dos juros vencidos, a mesma deve ser feita a final pela secretaria, "em face do título executivo e dos documentos que o exequente ofereça em conformidade com ele" (artigo 805.º, 2, do CPC);

VII — Os juros peticionados foram calculados nos termos legais e segundo as regras e os usos particulares do comércio bancário, tutelados por lei.

VIII — Não existindo qualquer ilegalidade ou inexactidão da liquidação relativamente aos juros devidos, quer vencidos, quer vencidos.

IX — O acórdão recorrido, considerando que não ocorreu qualquer omissão de pronúncia na decisão proferida na 1.ª instância, uma vez que o Juiz se pronunciou expressamente sobre os juros vencidos e vencidos, nem ocorreu omissão de pronúncia quanto ao anatocismo, porque tal não tinha sido peticionado, nem ocorreu falta absoluta de fundamentação porque, quanto aos juros vencidos se invoca prova documental e, quanto aos juros vencidos se diz que a sua liquidação será feita a final, pela secretaria, invocando a norma legal que o dispõe, não incorreu em qualquer nulidade, como não tinha incorrido aquela primeira decisão, por não se verificarem os pressupostos invocados pelo recorrente contidos nas alíneas b) e d) do n.º 1 do artigo 668.º do CPC.

X — A prescrição foi interrompida pelo reconhecimento da dívida, ocorrido em 27.IX.91, nos termos do disposto no artigo 325.º do CC.

XI — A citação interrompe a prescrição, nos termos do disposto no artigo 323.º do CC.

XII — O retardamento da citação não pode ser imputado à exequente, aqui recorrida, uma vez que a mesma não teve nenhuma conduta com a qual tivesse infringido objectivamente a lei em qualquer termo do processo.

XIII — Ao declarar que o atraso da citação não é imputável à exequente e ao considerar, confirmando o decidido na 1ª instância, que a prescrição se interrompeu passados cinco dias depois de requerida a citação, o acórdão recorrido não só não violou o disposto no n.º 2 do artigo 323.º do CC, como, pelo contrário, fez uma correcta interpretação e aplicação daquela norma legal.

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

Corridos os vistos, cumpre decidir.

Mostram-se assentes os seguintes factos:

a) A execução fiscal por dependência da qual foi deduzida a presente oposição foi instaurada pela Caixa Geral de Depósitos, Crédito e Previdência, contra Maria Laurinda Soares Pinto e marido, Manuel Saraiva, aqui oponente, e Maria José Gonçalves Maia Marques e marido, Eduardo Manuel Oliveira Marques, para haver deles a quantia de 6 683 365\$00, acrescida de juros e despesas vincendos, sendo esc. 2 336 704\$00 a título de dívida de capital e 4 344 896\$00 a título de juros vencidos, referentes ao período decorrido entre 19.IX.85 e 15.VII.90;

b) Tal quantia é proveniente de um contrato de mútuo da quantia de esc. 2 380 000\$00, celebrado entre a exequente e os executados em 19.11.84, titulado por instrumento avulso, cuja cópia consta de fls. 14 a 20 dos autos;

c) Desse contrato resulta que o empréstimo concedido se destinou à aquisição da fracção autónoma designada pela letra "B", correspondente à loja n.º 2 — 1.º piso do prédio urbano sito na Rua de Cedofeita, n.ºs 170 a 176, freguesia de Cedofeita, concelho do Porto;

d) Do mesmo contrato resulta, ainda, que o empréstimo concedido deveria ser pago no prazo de 10 anos, sendo amortizado em vinte prestações de capital e juros, a primeira com vencimento em 19.IX.84, e as restantes no final dos semestres seguintes;

e) Clausulou-se, ainda, no citado contrato, que o capital mutuado venceria juros à taxa anual de 32,5%, alterável em função da variação dos limites legais, acrescendo, em caso de mora, a sobretaxa legal;

f) No contrato referido em b) consta como residência do oponente o n.º 50 da Rua Miguel Bombarda, no Porto, local onde sempre residiu;

g) No requerimento inicial da execução é indicada como residência de todos os executados a fracção autónoma referida em c);

h) O requerimento inicial da execução deu entrada na secretaria do TT de Lisboa em 21. VIII. 90;

i) O oponente foi citado para a execução em 22.XI.94;

j) A exequente endereçou a Maria Laurinda Soares Pinto Saraiva, mulher do oponente, as cartas cujas cópias constam de fls. 43, 44 e 45 dos autos;

l) A exequente endereçou a Maria Laurinda Soares Pinto Saraiva e marido a carta cuja cópia consta de fls. 47 dos autos;

m) As taxas a que foram liquidados pela exequente os juros vencidos pedidos no requerimento inicial da execução são as que constam dos documentos de fls. 98 a 118.

Exposto o quadro factual disponível, importa realçar que são as conclusões da alegação de recurso que fixam o seu âmbito e objecto (sem prejuízo, naturalmente, do estatuído no artigo 684.º-A do CPC).

Pois bem, *in casu*, das conclusões da alegação do recorrente Manuel Saraiva porojam duas **questões decidendas**, a saber:

— a da nulidade do acórdão recorrido decorrente de "não se pronunciar e não fundamentar a legalidade dos juros vencidos e, bem assim, sobre o anatocismo praticado" — alíneas b) e d) do n.º 1 do artigo 668.º do CPC;

— a da prescrição dos juros vencidos anteriores em mais de cinco anos à data da citação — os vencidos desde 19.IX.85 (data da mora) até 02.XI.89 (mais de cinco anos antes da data de citação).

Vejam os.

É sabido que a nulidade de acórdão por omissão de pronúncia se verifica quando o Tribunal deixa de pronunciar-se sobre questões que devia apreciar — artigo 668.º, 1, d), do CPC, aplicável *ex vi* artigos 716.º do mesmo compêndio adjetivo e 2.º, e), do CPPT (as nulidades de sentença estão previstas no artigo 125.º do CPPT, mas nele inexistente norma que determine a aplicação deste preceito aos acórdãos).

Como bem se nota no acórdão desta Secção de seis de Fevereiro último — rec. n.º 26 174, " na falta de norma neste diploma sobre os deveres de cognição do Tribunal, há que recorrer, em primeiro lugar, à norma do artigo 660.º, n.º 1, do Código de Processo Civil, em conformidade com o disposto no referido artigo 2.º

Nesta disposição, impõe-se ao juiz o dever de conhecer de todas as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação, exceptuadas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras.

No entanto, esta norma, prevista para decisões da 1.ª instância, não esgota a matéria dos poderes de cognição dos tribunais em recurso jurisdicional, pois nestes há limitações dos poderes de cognição derivadas de outras disposições.

Assim, há que ter em conta que o objecto do recurso jurisdicional é delimitado pelas conclusões das respectivas alegações, como se infere do preceituado no n.º 3 do artigo 684.º do CPC, pelo que, em recurso jurisdicional, é à face das conclusões que têm de ser definidos os deveres de cognição do Tribunal de recurso.

Para além disso, há ainda a considerar que os recursos jurisdicionais se destinam à impugnação das decisões recorridas (art.º 676.º, n.º 1, do CPC), pelo que, salvo questões de conhecimento oficioso ou que sejam suscitadas pelo recorrido nos casos previstos no art.º 684.º-A do CPC, não podem neles ser conhecidas questões que não tenham sido submetidas à apreciação do Tribunal recorrido."

Lembrado isto, importa consignar as proposições conclusivas da alegação de recurso do oponente para a 2.ª Instância, a fim de captarmos as questões que a tal Tribunal Superior cumpria dilucidar.

Eis, pois, aquelas:

A) *O oponente pôs em causa a legalidade dos juros peticionados e o seu erro de cálculo;*

B) *Fê-lo invocando os sucessivos Avisos do Banco de Portugal que sempre fixaram taxas máximas inferiores àquelas que o exequente peticiona relativamente aos juros vencidos — 38,5% — e aos vincendos — 24%;*

C) *Sendo igualmente ilegal fazer contagem de juros remuneratórios e contagem de juros moratórios e somar uns aos outros como o exequente faz a fls. 98, praticando o anatocismo como confessa na última página do seu requerimento que capeou a junção dos documentos de fls. 98 a 118;*

D) *Ora, sobre as invocadas ilegalidades dos juros vencidos e vincendos não se pronunciou a sentença, limitando-se o Sr. Juiz a afirmar que a liquidação dos juros vencidos foi correctamente efectuada e que a dos juros vincendos será a secretaria do Tribunal a fazê-la, nada decidindo quanto a estes últimos sobre a taxa de 24% peticionada pelo exequente;*

E) *Ao não se pronunciar e não fundamentar a legalidade dos juros vencidos e vincendos e, bem assim, sobre o anatocismo praticado, a sentença incorreu na nulidade prevista nas alíneas b) e d) do n.º 1 do artigo 668.º do CPC, subsidiariamente aplicável ao CPT, violando ainda o disposto no artigo 560.º do Código Civil;*

F) A exequente indicou no requerimento de execução uma morada do executado diferente da real;

G) A exequente não podia desconhecer a morada real, pois a mesma constava da escritura que deu à execução;

H) Não obstante, indicou uma diferente;

I) Assim, a citação do executado só veio a operar-se mais de 4 anos e 3 meses após ter sido requerida;

J) A exequente violou assim a sua obrigação legal de indicar correctamente a morada do executado que, como se disse, conhecia da escritura dada à execução;

L) Assim, foi por causa imputável à exequente que a citação se não verificou, só tendo valor para efeitos interruptivos da prescrição dos juros a citação e não o prazo do n.º 2 do artigo 323.º do Código Civil, conforme acórdão do STJ de 5.5.87, publicado no BMJ n.º 367, pág. 507;

M) A sentença violou, assim, por erro de interpretação, face aos factos provados, o disposto no n.º 2 do art. 323.º do Código Civil;

N) Tendo a execução sido intentada em 20.8.90 e tendo a citação sido efectuada em 22.11.94, prescreveram os juros vencidos anteriores em mais de cinco anos à data da citação, ou seja, os juros vencidos desde 19.9.85 (datada mora) até 22.11.89 (mais de cinco anos antes da data da citação) alínea d) do art. 310.º do Código Civil.

Ante este quadro conclusivo apresentado pelo Ret. à 2.ª Instância, delineou (e bem) esta as questões a decidir, nos seguintes termos: "Se ocorre omissão de pronúncia ou falta de fundamentação na sentença recorrida, causa da sua nulidade; e, respondendo-se negativamente, se deve ter-se por interrompida a prescrição passados cinco dias contados da data da entrada do requerimento executivo no Tribunal *a quo*."

Sobre a primeira questão se debruçou o aresto recorrido no item 4, desenvolvendo a atinente fundamentação de direito em cerca de duas páginas (fls. 180-181), concluindo pela inexistência das alegadas nulidades.

Depois, conheceu da questão da interrupção da prescrição (item 4.1), ocupando com a motivação também cerca de duas páginas (fls. 181-182), a final proclamando "que o atraso na citação não pode ser imputável à exequente, ou pelo menos o atraso que obstasse ao efeito interruptivo" nos termos do n.º 2 do artigo 323.º do Código Civil, por isso que concluiu "ter ocorrido tal efeito interruptivo passados que foram os cinco dias" após 21.VIII.90, data da instauração da execução em causa.

E quanto a anatocismo não tinha de se pronunciar, pois, como realçado no aresto recorrido, na petição inicial da presente oposição "não se vislumbra que tal se tenha articulado ao longo dos seus 68 artigos". Tratando-se, pois, de matéria que o ora recorrente não alegou na sobredita petição inicial, não integra ela a *causa petendi*. Na verdade, como decorre do preceituado na parte final do n.º 1 do artigo 127.º do CPT (diploma vigente à data da apresentação da p.i. dos autos), é na petição que o impugnante tem de indicar as razões de facto e de direito em que fundamenta o pedido (vd., hoje, o artigo 108.º, 1, *in fine*, do CPPT). A invocação ulterior de novos factos susceptíveis de fundamentar a impugnação constitui uma alteração da causa de pedir, que só pode ser aceite dentro do condicionalismo previsto nos artigos 272.º, 273.º e 506.º do CPC (aplicáveis *ex vi* alínea e) do artigo 2.º do CPPT), que, *in casu*, manifestamente se não perfila. Segue-se que não tinham as instâncias de se debruçar sobre

o ora invocado anatocismo, questão não suscitada por forma processualmente válida e, seguramente, não de conhecimento oficioso.

Do exposto se vê que o tribunal *a quo* emitiu pronúncia sobre as questões que lhe cumpria conhecer, fundamentando de modo cabal o pertinentemente decidido (nota-se, a propósito, que, conforme jurisprudência pacífica, só a falta absoluta de motivação, e não a fundamentação deficiente, errada ou incompleta, gera a nulidade prevista na alínea b) do n.º 1 do artigo 668.º do CPC).

Como assim, não ocorrem as alegadas nulidades das alíneas b) e d) do n.º 1 do artigo 668.º do CPC.

No que tange à segunda questão decidenda — a da prescrição dos juros vencidos anteriores em mais de cinco anos à data da citação — a tese do recorrente está inexoravelmente votada ao insucesso, por isso que parte do pressuposto fáctico de que foi por causa imputável à exequente CGD que a citação só veio a operar-se mais de 4 anos e 3 meses após ter sido requerida, pressuposto não verificado.

Na verdade, no aresto recorrido conclui-se — e bem — que *o atraso na citação não pode ser imputável à exequente, ou pelo menos o atraso que obstasse ao efeito interruptivo nos termos do n.º 2 do art.º 323.º do Código Civil; ...tal falta só ao próprio funcionamento do tribunal pode ser imputada, que não à exequente.*

Trata-se, como se sublinha no acórdão desta Secção de 16 de Janeiro último -rec. 24 879, de "um juízo de facto que o tribunal tem de fazer a partir da actuação do exequente perante o próprio tribunal, ou seja, é uma ilação de facto que o tribunal tem de inferir a partir dos termos como o exequente agiu dentro do próprio processo. Ora, sendo assim, estamos perante um facto de que o tribunal tem conhecimento por virtude do exercício das suas próprias funções. Tais factos não carecem, segundo se prescreve no n.º 2 do art.º 514.º do C.P.Civil, de alegação das partes. E porque se trata de um juízo a fazer perante o próprio processo, não há que juntar a ele qualquer documento que o prove: a prova é o próprio processo, nele consubstanciada a atitude que as partes tenham dentro dele. Quer isto dizer, também, que esse juízo poderá ser feito por qualquer tribunal, mesmo que de revista, como é a natureza deste (cfr. art.º 21.º, n.º 4, do ETAF)."

Pois bem, como se patenteia no aresto recorrido, tendo o requerimento inicial da execução em referência sido apresentado em 21.VIII.1990 (cfr. fls. 11/12), a carta precatória para citação dos executados, *recte*, do ora Rct., só foi passada em 08.X.1991 (fls. 24), havendo dado entrada na RF do 5.º Bairro Fiscal do Porto em 11.X.1991 (fls. 24), tendo o mandado de citação sido emitido em 19.VIII.94 (fls. 25) e cumprido em 22.XI.94 (fls. 25 v).

Tanto basta para se ter por evidente que a não citação do executado Manuel Saraiva nos cinco dias apontados no n.º 2 do convocado artigo 323.º só ao funcionamento dos serviços judiciais pode ser imputada, não à exequente.

Como assim, operou-se, logo no 5.º dia subsequente a 21.VIII.1990, a interrupção da prescrição dos juros vencidos em foco.

Destarte, improcede a pretensão do Rct. ora em apreço.

Por todo o exposto, acorda-se negar provimento ao recurso, confirmando-se o aresto recorrido.

Custas pelo recorrente, com procuradoria de 50%.

Lisboa, 16 de Outubro de 2002. — *Mendes Pimentel* (relator) — *Vitor Meira* — *Beata de Queiroz*.

## Acórdão de 16 de Outubro de 2002.

### Assunto:

*Prazo para alegações.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*Sendo o processo de impugnação judicial previsto no CPT, nos termos dos arts 118º e 120º do mesmo código, um meio privativo da jurisdição fiscal é-lhe inaplicável o art. 130º da LPTA, sendo, por isso, nos termos do mencionado art. 131º, aplicável ao recurso jurisdicional das decisões proferidas no âmbito da dita impugnação a legislação do respectivo contencioso, ou seja, o regime constante dos artigos 167º e seguintes do CPT.*

Recurso n.º 1025/02. Recorrente: SPOC - Sociedade Portuguesa de Obras de Construção, Lda. Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Exmo. Conselheiro Dr. António Pimpão.

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

1. SPOC — Sociedade Portuguesa de Obras de Construção, Lda, recorre do acórdão que, no Tribunal Central Administrativo, negando provimento ao recurso, manteve a decisão que julgou deserto o recurso que havia interposto de sentença proferida em processo de impugnação.

Alegou formulando o seguinte quadro conclusivo:

1. O recurso interposto da sentença da 1ª Instância foi interposto expressamente nos termos dos art.ºs 102º e 105º da Lei do Processo dos Tribunais Administrativos;

2. O despacho de admissão do recurso admitiu-o apenas com a alteração dos respectivos efeitos, sem reverter o regime apontado no requerimento de interposição; e

3. Face ao teor do despacho de admissão tal como foi notificado ao Recorrente, só era de presumir que o recurso fora admitido nos termos dos art.ºs 102º e 105º da Lei do Processo dos Tribunais Administrativos, e que o prazo para apresentação de alegações era o do art.º 106º da mesma LPTA;

4. De outro modo, revela-se infundamentado e, consequentemente, violador do preceito constitucional do n.º 1 do art.º 255º da CRP;

5. O mesmo despacho transitou em julgado. E

6. As Alegações foram, consequentemente, bem apresentadas no prazo decorrente do regime aceite sem reconversão pelo mesmo despacho;

7. O acórdão recorrido que confirmou o despacho que declarou a deserção do recurso pelo facto de as alegações não terem sido apresentadas no prazo fixado no art.º 171º do CPT, viola, como este, o art.º 672º do Código de Processo Civil e o n.º 1 do art.º 255º da CRP;

8. O acórdão recorrido deve consequentemente ser anulado por violação de lei ordinária e da CRP - do art.º 672º do CPC e do art.º 255º n.º 1 da CRP - e as alegações do recurso da sentença

da 1ª Instância devem ser consideradas em tempo, prosseguindo o anterior recurso por não ter ficado deserto.

O EMMP entende que o recurso não merece provimento pois que o acórdão fez boa aplicação da lei ao que acresce que o despacho que admite o recurso não transita em julgado, nos termos do artº 687º 4 do CPCivil, não se vislumbrando sombra de inconstitucionalidade.

2. O acórdão recorrido fixou o seguinte quadro factual:

1) Em 7/03/2001 a impugnante SPOC - Sociedade Portuguesa de Obras de Construção, Lda, apresentou requerimento de interposição de recurso da sentença que julgara parcialmente improcedente a impugnação judicial que deduzira no T.T. de Lisboa contra o acto de fixação do rendimento colectável em IRC referente aos exercícios de 1989 e 1990 (cfr. fls. 491);

2) Esse requerimento, subscrito pelo mandatário da impugnante, é do seguinte teor: «*A Spoc, Sociedade Portuguesa de Obras de Construção, Lda, impugnante nos autos à margem indicados, notificada do teor da douta sentença neles proferida, dela vem interpor recurso, a processar como agravo em matéria cível, a subir imediatamente e com efeito suspensivo (art. 102º e 105º da LPTA)*»;

3) Sobre esse requerimento, o Mmº Juiz "a quo" proferiu a fls. 492 o seguinte despacho: «*Admito o recurso que sobe imediatamente, nos próprios autos, com efeito devolutivo. DN*»;

4) Notificado o mandatário da impugnante desse despacho por aviso registado nos CTT em 21/03/2001, veio em 3/05/2001 apresentar as alegações de recurso (cfr. fls. 494/504);

5) Por despacho proferido a fls. 506 pelo Mmº Juiz "a quo" foi esse recurso julgado deserto por falta de atempada apresentação de alegações de recurso;

4. Como no acórdão recorrido se escreveu o presente recurso vem interposto de uma decisão que julgou deserto, por falta de atempada apresentação de alegações, o recurso jurisdicional interposto de sentença proferida em processo de impugnação judicial pois que a decisão em apreciação considerou que não tendo a impugnante declarado a sua intenção de alegar no tribunal de recurso, dispunha de 10 dias (contados da notificação do despacho que admitiu o recurso) para apresentar as suas alegações, em harmonia com o disposto no art. 171º do CPT, e que tendo excedido esse prazo sem que fizesse essa apresentação, o recurso ficara deserto.

Contra esta decisão insurgiu-se a impugnante para o TCA, com o argumento de que tendo referido expressamente no seu requerimento de interposição de recurso o disposto nos artºs 102º e 105º da LPTA e não tendo o despacho que o admitiu identificado quaisquer normas, era de presumir que o recurso fora admitido nos termos desses preceitos e que o prazo para apresentação de alegações era o de 20 dias aí previsto pelo que o despacho que julgou deserto o recurso, pelo facto de as alegações não terem sido apresentadas no prazo fixado no art. 171º do CPT, violaria o caso julgado formal referido no art. 672º do CPT.

Continuam a ser estes os fundamentos do recurso interposto para este STA que de novo cumpre reapreciar, pouco mais havendo a acrescentar ao acórdão recorrido que merece confirmação integral com a fundamentação que do mesmo consta.

Com efeito do artº 130º 1 da LPTA (DL nº 267/85, de 16 Julho) resulta que "aos meios processuais comuns à jurisdição administrativa e fiscal são aplicáveis nesta última as normas estabelecidas no presente



diploma para cada um daqueles meios” acrescentando o nº 3 do mesmo preceito legal que ”o disposto no nº 1 abrange os recursos das decisões jurisdicionais proferidas nos respectivos processos”.

Refere, ainda, o artº 131º do mesmo diploma legal que ”aos recursos de decisões proferidas na jurisdição fiscal não abrangidos pelo artigo antecedente é aplicável o disposto na legislação do respectivo contencioso”.

Sendo o processo de impugnação judicial previsto no CPT, nos termos dos artºs 118º e 120º do mesmo código, um meio privativo da jurisdição fiscal é-lhe inaplicável o citado art. 130º da LPTA, sendo, por isso, nos termos do mencionado art. 131º, aplicável ao recurso jurisdicional das decisões proferidas no âmbito da dita impugnação a legislação do respectivo contencioso, ou seja, o regime constante dos artigos 167º e seguintes do CPT.

Do exposto resulta que aos recursos das decisões proferidas em processo de impugnação judicial é aplicável o regime constante do artº 171º do CPT.

E conforme se escreveu no acórdão recorrido é, por isso, legalmente inadmissível a aplicação ao caso vertente do regime de recurso previsto nos artigos 102º e 105º da LPTA, não sendo sequer defensável a argumentação de que essa foi a legislação mencionada no requerimento de interposição de recurso que o despacho de admissão não afastou expressamente levando à constituição de caso julgado formal quanto à aplicabilidade desse regime, desde logo porque o despacho de admissão de recurso nunca é definitivo nem faz caso julgado formal, podendo sempre levantar-se mais tarde, oficiosamente, a questão da admissibilidade do recurso, do seu regime e efeitos (cfr. artigos 687º nº 4, 701º a 704º, 749º, todos do CPC).

E porque neste recurso jurisdicional em que a recorrente não manifestou a intenção de alegar no tribunal de recurso, o prazo para apresentar as alegações era de 10 dias contados da notificação da admissão do recurso, nos termos do nº 3 do art. 171º do CPT, conjugado com o art. 6º do DL nº 329-A/95, pelo que não podia o recurso ter sorte diferente da que o julgou deserto.

Nem se descortina onde está a alegada inconstitucionalidade por eventual violação do artº 255º (ou 205º) da Lei Fundamental nem a recorrente a identifica.

O que ocorreu foi um eventual erro na identificação das normas legais aplicáveis ao recurso que a recorrente interpôs mas que não lhe permite o alargamento do prazo legalmente definido para apresentar as alegações.

E a consequência para a tardia apresentação das alegações só pode ser a legalmente prevista deserção a qual não viola as normas constitucionais identificadas pela recorrente.

Com efeito quer a sentença proferida em 1ª instância quer o acórdão do TCA encontram-se suficientemente fundamentados ao que acresce que, conforme se referiu, não transitaram em julgado pelo que igualmente não ocorre a inconstitucionalidade que a recorrente parece alegar com esta fundamentação.

Assim sendo não merece provimento o presente recurso.

4. Nos termos expostos nega-se provimento ao recurso.

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

Lisboa, 16 de Outubro de 2002. — *António Pimpão* (relator) — *Mendes Pimentel* — *Vítor Meira*.

## Acórdão de 16 de Outubro de 2002.

### Assunto:

*Apoio judiciário. Custas anteriores à concessão.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*Destinando-se o apoio judiciário a impedir que a debilidade económica do requerente o impeça de defender os seus direitos e legítimos interesses, a respectiva concessão apenas opera quanto às custas devidas após esta, que não também quanto àquelas em que o mesmo requerente tenha já sido condenado pelo que a concessão do benefício, ao requerente, em recurso para o STA, não dispensa ou isenta do pagamento das custas devidas e em que foi condenado na 1ª Inst. e no TCA.*

Recurso: 1035/02, Recorrente: Magistrado do Ministério Público; Recorrida: Maria Virgínia Abreu Fonseca Carvalho; Relator: Exmo. Conselheiro Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do STA:

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto pelo MP, do despacho do TT de 1ª Instância do Porto, proferido em 08/01/02 que decidiu não serem devidas custas no presente processo.

O recorrente formulou as seguintes conclusões:

“1 - Nos termos do artº 17º do DL 387-B/87 de 29/12, o apoio judiciário pode ser requerido em qualquer estado da causa.

2 - Porém, como resulta da interpretação sistemática e teleológica dos arts. 20º da CRP, 1º, 7º, 15º, nº 1, e 17º do DL 387-B/87 de 29/12, o benefício de apoio judiciário só vale para as fases processuais seguintes à apresentação do pedido, não abrangendo as custas relativas a fase processual já decorrida.

3 - Assim, no caso, não podem deixar de ser contadas e pagas as custas em que foi condenada a impugnante até à data de apresentação do pedido de apoio judiciário, ou seja, as custas devidas até 12/05/00.

4 - O despacho recorrido violou, por erro de interpretação, os artºs 20º da CRP, 1º, 7º, 15º, nº 1, 17 do DL 387-B/87 de 29/12.

5 - Pelo que deve ser substituído por outro que decida que a impugnante deve as custas em que foi condenada até 12/05/00, as quais já se mostram contadas, por ela devendo ser pagas.

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

“A. O STA é incompetente para conhecer do Recurso, em razão da hierarquia, questão prévia que deve ser conhecida imediatamente, devendo o recurso ser indeferido liminarmente;

B. O apoio judiciário concedido à requerente ao abrigo do Artº 15º do DL 387-B/87 de 29/12 é claro quando afirma e “**compreende a dispensa total ... e do pagamento de custas.**” (SIC);

C. As custas são **únicas e totais**, e não há custas fraccionadas por graus de jurisdição e são contadas a final;

D. Actuar de outra maneira seria fraccionar a unidade de conta feita a **final**.

E. É hoje **Jurisprudência mais que firme e unânime**, que terminada a apreciação de um processo, não se podem discutir questões de concessão ou não de Apoio Judiciário. É o caso dos Autos. O processo está terminado, e pretende-se discutir uma questão de isenção ou não de custas até à 2.ª Instância, o que parece não ser possível.

Deve ser indeferido o recurso, pelas razões acima apontadas, mantendo-se a decisão da primeira Instância”.

O Meritíssimo Juiz *a quo* sustenta a decisão, no entendimento de que “não se vislumbra, na lei, qualquer sentido que não permita conceder a dispensa, total ou parcial, do pagamento de custas a quem formule o pedido em fase já adiantada do processo, como por exemplo em sede de recurso”, já que o citado benefício pode ser concedido em qualquer estado da causa.

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

Assim, quanto à competência do tribunal:

Pretende a impugnante que, havendo, nos termos do artº 39.º do Dec-Lei 387-B/87, de 29/12, na redacção da Lei 46/96, de 03/09, um só grau de recurso de agravo, nas questões de apoio judiciário, seria competente, para o efeito, o TCA e não o STA por estar naquele o grau de jurisdição superior ao tribunal “a quo”.

Mas a asserção não é correcta.

Na verdade, em contencioso tributário, nem sempre o recurso de decisões da 1ª Instância cabe para o TCA.

Pelo contrário, e nos termos do artº 32º nº 1 al. b) do ETAF, compete à Secção do Contencioso Tributário do STA conhecer dos recursos interpostos de decisões dos TT de 1.ª instância, “com exclusivo fundamento em matéria de direito”.

Assim, nesta última hipótese e mesmo em “questões de apoio judiciário”, a competência é do STA.

Só quando esteja também em causa matéria de facto é que a competência é do TCA - artº 41º nº 1 al. a) do mesmo ETAF.

O STA é pois competente para o conhecimento do recurso.

Quanto ao mais:

Segundo se mostra dos autos, a impugnação judicial foi julgada procedente pela 1ª Instância mas o TCA, por acórdão de 2/05/00, deu provimento ao recurso interposto pela Fazenda Pública e julgou-a improcedente, condenando a impugnante em custas.

Daquele aresto interpôs a mesma recurso para o STA, tendo-lhe vindo ali a ser concedido apoio judiciário, por decisão de 21/09/00.

O Supremo negou provimento ao recurso, condenando a recorrente em custas.

E o mesmo fez o TC, em recurso para ele interposto, “sem prejuízo do apoio judiciário concedido”.

De modo que a questão dos autos é a de saber se são efectivamente devidas as custas anteriores à concessão do dito benefício, seja em 1ª e 2ª instâncias.

A resposta é seguramente afirmativa.

Nos termos do artº 1º nº 1 do Dec-Lei 387-B/87, de 29/Dez, “o sistema de acesso ao direito e aos tribunais (que compreende o apoio judiciário) destina-se a promover que a ninguém seja dificultado ou impedido, em razão da sua condição social ou cultural, ou por insuficiência de meios económicos, de conhecer, fazer valer ou defender os seus direitos”.

Tal apoio compreende a dispensa, total ou parcial, dos preparos e do pagamento de custas, ou o seu diferimento...” -artº 15º nº 1.

E podendo embora ser requerido em qualquer estado da causa - artº 17º nº 2 -, supõe, intrinsecamente e dada a sua finalidade, como aliás é jurisprudência uniforme deste STA, a pendência da causa: cfr., por todos, e mais recentes, os Acds. de 15/12/99 Rec. 18.455, 19/05/99 Recs. 19.514 e 19.796, de 25/02/98 Rec 20.576, 18/02/98 Rec. 19.794 e do TC de 10/03/99 in D. Rep., 2ª, de 07/07/99.

Visando, assim, o apoio judiciário a defesa dos direitos e interesses que o requerente pretende fazer valer, parece que a formulação do respectivo pedido só poderá valer para as custas que posteriormente vierem a ser devidas e não para aquelas em que o mesmo requerente já tenha sido condenado.

É o que resulta da apontada *ratio* daqueles preceitos.

Como se disse e aponta o MP, o diploma não tem como finalidade ou objectivo dispensar o pagamento de custas já devidas por força de decisão judicial, ainda que em recurso, mas a defesa, na respectiva fase processual, dos direitos e interesses do requerente.

Em suma: destinando-se o apoio judiciário a impedir que a debilidade económica do requerente o impeça de defender os seus direitos e legítimos interesses, a respectiva concessão apenas opera quanto às custas devidas após esta, que não também quanto àquelas em que o mesmo requerente tenha já sido condenado, pelo que, no caso concreto, a concessão do benefício, ao requerente, não o dispensa ou isenta do pagamento das custas devidas na 1.ª instância e no TCA.

É, aliás, no sentido exposto, a jurisprudência, tanto neste tribunal como no STJ: Cfr., respectivamente, os Acds. de 8 de Out 97 Rec. 21.587, 05/07/01 Rec. 25.221 e de 26/Out/95, bem como Salvador da Costa, *O Apoio Judiciário*, 3.ª edição, 2001, págs. 64/65.

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, revogando-se o despacho recorrido e julgando-se ser efectivamente devidas as custas anteriores à dita concessão - 1.ª e 2ª instância.

Custas, neste STA, pela recorrida, fixando-se a taxa de Justiça em € 100 mas sem prejuízo do concedido apoio judiciário.

Lisboa, 16 de Outubro de 2002. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Almeida Lopes* — *António Pimpão*.

## Acórdão de 16 de Outubro 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-se para 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, represen-*

*tadas por mandatário judicial, podem coligar-se em processo de execução às instituições do sistema fiscal, nos termos do artigo 10º antecedente.*

Recurso n.º 1090/02-30. Recorrente: Ministério Público; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exmº Consº Vítor Meira.

O Representante da Fazenda Pública no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Leiria veio na execução fiscal reclamar dívidas ao Centro Regional de Segurança Social de Leiria.

O 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:

1ª - Os créditos emergentes de contrato de trabalho que não estão relacionados com salários em atraso não gozam dos privilégios creditórios da Lei nº 17/86, de 14/06, mas gozam do privilégio mobiliário geral concedido pelo art. 737º, nº1, al. d) do Código Civil.

2ª 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;

3ª Essas normas eram os arts. 42º, n. 1, al. c), o art. 329º, n. 1, al. b) e o art. 331º do CPT;

4ª Ao ser declarada a inconstitucionalidade com força obrigatória geral do mencionado art. 25º do DL 411/91, de 17/10 (pelo Ac. do TC nº 1/96, publicado no D. R. nº 4/96, I-A Série, de 05/01/96), foram ripristinadas as normas anteriores que haviam sido revogadas por aquele art. 25º;

5ª As normas do CPT acima indicadas correspondam actualmente as dos arts. 15º, n. 1, al. a) e 243º do CPPT;

6ª O actual regime legal de execução das dívidas à segurança social é o constante do DL 42/2001, de 09/02/ 2001 (cuja autorização legislativa foi concedida ao Governo pelo art. 38º da Lei nº 3-B/2000, de 04/04/2000 - Lei do Orçamento de Estado para 2000);

7ª 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;

8ª 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 1ª instância (ver o art. 151º do CPPT, correspondente ao art. 237º, n. 2 do CPT); e

9ª Decidindo por forma diferente, o duto despacho recorrido violou o disposto nos arts. 737º, nº1, al. d) do Código Civil; 282º, n. 1 da CRP; 42º, n. 1, al. c), 237º, n. 2, 329º, n. 1, al. b) e 331º do CPT; 15º, n. 1, al. a), 151º, n. 1, e 243º do CPPT; e o art. 17º do DL 42/2001, de 09/02/2001.

Não houve contra-alegações.

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 nº 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 segurança 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 nº 1, 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 ripristinaria a competência daquela entidade que voltaria, nos termos do artigo 329º nº 1 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 tributários, 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 atribuí 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, 16 de Outubro de 2002. — *Vitor Meira* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Benjamim Rodrigues*.

## Acórdão de 16 de Outubro de 2002.

### Assunto:

*Execução fiscal. Suspensão da execução. Prestação de garantia. Processo adequado para conhecer da validade do acto de prestação de garantia. Não convolação. Conformidade constitucional da exigência da prestação de caução e do art.º 11º da Lei n.º 15/2001, de 5/6.*

### Doutrina que dimana da decisão:

1 — *Estando a caução cuja legalidade do acto de prestação se contesta funcionalizada estritamente para obstar ao prosseguimento dos termos consequentes do processo de*

*execução fiscal é nesse processo que deverá ser conhecida, como seu incidente, a questão da sua validade.*

- 2 — *Não obstante, tendo-se o juiz pronunciado no processo de impugnação judicial sobre a questão da validade do acto de prestação de caução e tendo sido observado o princípio do contraditório relativamente à Fazenda Pública, é de conhecer do recurso interposto de tal decisão por mor do respeito devido aos princípios da utilidade dos actos processuais, da adequação concreta e da celeridade processual.*
- 3 — *Não tendo a natureza de imposto e sendo prestada para obstar à prossecução do processo de execução de um acto praticado pela administração executiva que goza, em termos constitucionais, de executividade, a exigência da prestação de caução não ofende o art.º 103º n.º 3 da CRP.*
- 4 — *E também não ofende o princípio da igualdade consagrado no art.º 18º n.º 2 da CRP em virtude da sua exterioridade em relação ao património do concreto devedor colocar em pé de igualdade todos os contribuintes, nem o da proporcionalidade pois que ela limita a hipotética ofensa ao direito de propriedade à medida do estritamente necessário para dar cumprimento ao princípio da efectividade da tutela judicial do credor do imposto.*
- 5 — *Cabe na discricionariedade constitutivo-normativa constitucionalmente reconhecida ao legislador ordinário a opção de não retroactividade quanto ao prazo que está estabelecida no art.º 11º da Lei n.º 15/2001 relativamente à caducidade da garantia que passou a estar prevista no art.º 183º-A do CPPT, não ofendendo a mesma os art.ºs 2.º, 13.º, 18.º n.º 2 e 103º da CRP.*

Recurso n.º 1123/02. Recorrente: Amorim & Irmãos, SA. Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Juiz Conselheiro Benjamim Rodrigues

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

### A - O relatório

AMORIM & IRMÃOS, S.A., identificada com os demais sinais dos autos, dizendo-se inconformada com o despacho do senhor Juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Aveiro, de 29/11/2001, o qual indeferiu o requerimento da declaração de ilegalidade da garantia prestada pela recorrente, dele recorre directamente para esta formação judicial, pedindo a sua revogação e ainda que, julgando-se inconstitucional os art.ºs 52º da LGT e 11º da Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho por violação do disposto nos art.ºs 2º, 13º, 18º n.º 2 e 103º da CRP, seja declarada ilegal a prestação da garantia e lhe seja fixada a indemnização devida, de acordo com o previsto nos art.ºs 53º da LGT e 171º do CPPT.

2 - A recorrente refuta o decidido com base nas razões que sintetizou nas seguintes conclusões das suas alegações de recurso:

«I - O despacho de indeferimento do pedido de caducidade da garantia bancária prestada no processo de execução fiscal n.º 4170-991100555.3 deve ser revogado por violar o disposto no

art.º 183º-A do CPPT, uma vez que o prazo de dois anos da apresentação da impugnação judicial, sem que esta tenha sido decidida em 11 instância já decorreu.

II - O art.º 11º da Lei n.º 15/2001 de 05 de Junho é inconstitucional por violação do disposto nos art.ºs 2º, 13º, 18º n.º 2 e 103º da CRP por não haver razão para distinguir entre os processos novos e os em curso à data da entrada em vigor da Lei n.º 15/2001 de 05 de Junho, já que as razões de justiça material que valem para os novos processos se aplicam igualmente aos processos em curso.

III - O art.º 52º da LGT é inconstitucional por violação do disposto nos art.ºs 18º n.º 2 e 103º n.º 3 da CRP, já que não há razão suficiente para exigir quantia quando não está em causa um interesse do Estado que só existe quando há motivo para recear a dissipação ou ocultação de bens que constituem a garantia geral do crédito do Estado.

IV - O pedido de indemnização por prestação indevida da garantia bancária é atempado e cabível, devendo a mesma ser fixada pelo tribunal de 1ª instância em decorrência da nulidade da mesma prestação, nulidade que decorre directamente do disposto no art.º 103º n.º 3 da CRP ao dispor que ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não tenham sido criados nos termos da Constituição».

3. A recorrida Fazenda Pública não contra-alegou.

4. O Ex.mo Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer no sentido, em síntese, da anulação do despacho judicial recorrido por este não ter fixado os factos relevantes para a decisão da causa.

#### *B - A fundamentação*

##### 5. As questões decidendas

São as de saber se o despacho recorrido é nulo por não ter julgado nem fixado os factos relevantes para a decisão da causa; de saber se não existe erro, na forma de processo e, no caso de resposta afirmativa, quais as suas consequências; de saber se o art.º 52º da LGT, no seu segmento em que exige prestação de garantia como condição para a suspensão da execução da prestação tributária, é inconstitucional por ofensa aos art.ºs 18º n.º 2 e 103º da Constituição da República Portuguesa; de saber se o art.º 11º da Lei n.º 15/2001, de 05/06 é inconstitucional por violação do disposto nos art.ºs 2º, 13º, 18º n.º 2 e 103º da mesma Constituição e, finalmente, a de saber recorrente deve ser indemnizada pela prestação indevida constituicionalmente da garantia.

##### 6. Do mérito do recurso

###### 6.1. Da nulidade do processo

Ao contrário do sufragado pelo Ex.mo Procurador-Geral Adjunto, entende este tribunal que não ocorre a suscitada nulidade da falta de julgamento da matéria de facto. A decisão judicial deve ser interpretada em função dos seus próprios termos verbais e da pretensão do interessado que aprecia e decide, seguindo-se, como vem sendo afirmado as regras comuns à interpretação das leis consagradas no art.º 9º e dos negócios jurídicos assumidas pelo art.º 236º, em que se adoptou a doutrina conhecida por teoria objectivista da impressão do destinatário, ambas as disposições do C. Civil.

Ora, examinado o despacho recorrido, fácil é constatar que o mesmo assenta no pressuposto judicativo da existência dos factos que foram afirmados como suporte da pretensão que foi formulada ao tribunal e que este decidiu. O teor desse requerimento está demonstrado neste processo através da certidão de fls. 3. Sendo assim, deve ter-se por fixado nos precisos termos que constam de tal requerimento o quadro

de facto que foi contrastado com o regime legal tido por aplicável pelo despacho recorrido.

Não ocorre, pois, a suscitada nulidade da decisão por falta do julgamento da matéria de facto.

##### 6.2. Do erro na forma de processo das suas consequências

Pelo requerimento cuja cópia consta dos autos, a fls. 3, a ora recorrente pediu neste processo de impugnação judicial que fosse declarada a ilegalidade da garantia bancária prestada, no dia 15 de Julho de 1999, para suspender a execução fiscal n.º 4170-99/100555.3, do Serviço de Finanças de Santa Maria da Feira, do montante de 48 540 639\$00, e notificada a entidade bancária emitente da mesma para o seu cancelamento e fosse indemnizada de todos os custos incorridos com a prestação da garantia.

O despacho recorrido, dando por pressuposto de facto serem verdadeiros os factos alegados e depois de considerar que as normas do art.º 11º da Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho e do art.º 52º da LGT se apresentavam de acordo com a Constituição, indeferiu “a requerida declaração de ilegalidade da garantia prestada, por ainda não ter decorrido, no processo em análise, o prazo estabelecido na lei para esse efeito”.

A propósito de questão em tudo idêntica escreveu-se no acórdão deste Supremo, de 09/10/2002, proferido no Proc. n.º 896/02-30, o seguinte: «Como se evidencia do exposto, a recorrente veio ao processo de impugnação judicial pedir a declaração de ilegalidade do acto de prestação da caução bancária efectuada no processo de execução fiscal e para o suspender. Ora, sendo assim, estando a caução cuja legalidade da sua exigência se contesta, conexcionada juridicamente ao andamento da instância executiva, ou seja, surgindo a caução como um instrumento jurídico-financeiro que está funcionalizado estritamente para obstar ao prosseguimento dos termos consequentes do processo de execução fiscal, bom é de ver que seria nessa sede que a recorrente deveria ter colocado a questão da ilegal exigência da sua prestação. Constituindo a prestação da caução um incidente inominado do processo de execução fiscal <sup>(1)</sup>, como resulta claro do disposto no art.º 990º do Código de Processo Civil <sup>(2)</sup>, será aí a sede própria e adequada para discutir a legalidade da sua exigência. A circunstância da prestação da caução estar relacionada imediatamente com a executividade legal própria do acto de liquidação e deste ser o objecto imediato do processo de impugnação, não quer dizer que a contro- vérsia sobre a sua legalidade deva ter lugar neste processo de impugnação. É que a questão só se põe quando, ultrapassada a fase da verificação constitutiva (a liquidação), a dívida do imposto esteja a mesma a ser exigida coercivamente, através do respectivo processo e isso já só acontece num momento posterior àquele a que respeita o objecto próprio do processo de impugnação - a legalidade do acto de liquidação. Temos, portanto, que o processo dequado de reagir contra o acto de prestação da caução só poderá ser o da via incidental, enxertada no processo de execução fiscal <sup>(3)</sup>.

Sendo assim poderá cogitar-se sobre se não será de ordenar-se a correcção do processo, de acordo com o princípio da oficiosidade

<sup>(1)</sup> Os incidentes nominados em processo de execução fiscal são os que constam do art.º 166º do CPPT - embargos de terceiros, habilitação de herdeiros e apoio judiciário.

<sup>(2)</sup> Aplicável subsidiariamente por virtude do disposto no art.º 2º al. e) do CPPT.

<sup>(3)</sup> Este foi também o entendimento seguido no acórdão de 3/7/2002, proferido no Rec n.º 620/02.

previsto no art.º 97º n.º 3 da LGT segundo o qual “ordenar-se-á a correcção do processo quando o meio usado não for o adequado segundo a lei”.

Mas a uma tal dúvida responde-se negativamente. E dá-se resposta negativa porque, tendo o juiz proferido decisão de mérito sobre a questão que lhe foi posta e tendo a Fazenda Pública tido a oportunidade de contrariar a pretensão da recorrente, ao ser notificada nos termos do art.º 110º do CPPT, como se vê dos autos a fls. 87, não se vê qualquer utilidade na anulação do processo. É que também o processo de execução fiscal tem natureza judicial (art.º 103º da LGT) e a decisão aí proferida pela administração sobre a pretensão do recorrente estaria sempre sujeita a censura do juiz.

O aproveitamento da decisão judicial não é afastado, em face do dito atrás, pela salvaguarda do princípio da adequação de actos à obtenção de decisões de mérito sobre as pretensões feitas ao tribunal e, além disso, é postulada pelos princípios da utilidade dos actos processuais e da celeridade processual.

Por isso se conhece da segunda questão enunciada (4)».

Não de se vêem razões para alterar este entendimento, dada a bondade da sua fundamentação. Por isso se decide conhecer das demais questões acima precisadas relativas ou relacionadas com a validade e caducidade da garantia prestada.

#### 6.3. Da inconstitucionalidade do art.º 52º da LGT

Ofende a exigência prevista no art.º 52º n.º 2 da LGT, da prestação de garantia idónea nos termos das leis tributárias para a suspensão da execução da prestação tributária, os art.ºs 18º n.º 2 e 103º n.º 3 da Constituição da República Portuguesa?

Também relativamente a esta questão, este Supremo renova o entendimento que foi seguido no acórdão acabado de citar e onde a dúvida foi igualmente posta.

Disse-se aí: «A resposta não pode deixar de ser negativa, tal como considerou o despacho recorrido, embora sem o fundamentar. E a vários títulos. Em primeiro lugar, porque o dever de pagar impostos é um dever geral fundamental dos cidadãos cuja consagração se extrai com nitidez do recorte dos art.ºs 12º n.º 1, 103º e 104º da CRP. E como dever fundamental, ele constitui uma limitação estabelecida pela própria lei fundamental ao direito que entra em confronto negativo com ele, qual seja o direito de propriedade. Aonde chegar o dever fundamental de pagar os impostos que tenham sido criados nos termos da Constituição não existe o direito de salvaguarda do património amputado ao contribuinte. Ora, a prestação da caução não é, por natureza, uma obrigação que esteja a ser exigida ao contribuinte a título de imposto, pois não comparticipa de nenhum dos elementos que são supostos constitucionalmente como enformando tal obrigação - prestação pecuniária, unilateral, definitiva, coactiva, sem carácter sancionatório, exigida para a satisfação das necessidades públicas (5). Ela constitui um simples instrumento jurídico que é dado ao contribuinte de poder suspender o processo de cobrança do imposto que lhe foi liquidado em caso da existência de uma controvérsia sobre

(4) O citado acórdão de 3/7/2002 seguiu aparentemente uma outra orientação, não tendo conhecido do mérito das questões acima enunciadas. A razão da dirença está em que, aqui, ao contrário dali, a decisão recorrida conheceu do pedido que lhe foi formulado, embora, como se verá, de modo errado.

(5) Cfr., entre muitos, José Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, 2000, págs. 34; Diogo Leite de Campos e Mónica Horta Neves Leite de Campos, *Direito Tributário*, 1996, págs. 22.

se esse imposto é ou não legalmente devido, mesmo em parâmetros constitucionais, sediada em juízo ou perante a administração, e enquanto esse litígio não for resolvido. Em vez de uma aplicação do princípio *solve et repete*, que conduziria a que o contribuinte houvesse de pagar o imposto e discuti-lo depois, recuperando o seu montante em caso de ganho da causa, o legislador ordinário contentou-se com a prestação de uma garantia de boa cobrança futura, procurando evitar que o contribuinte sofra a real amputação do seu património até que esteja definitivamente assente a legalidade da dívida cujo pagamento lhe é exigido e que é por si posta em causa.

Essa é, diga-se contra o defendido pela recorrente, uma solução que se posta precisamente numa linha de inteiro respeito pelo princípio da proporcionalidade consagrado no art.º 18º n.º 2 da CRP. Em vez da exigência do pagamento imediato da dívida apurada concretamente por uma administração executiva, dotada constitucionalmente de poderes constitutivos e de autotutela dos seus actos, mesmo que controvertidos, como decorreria de tal sistema de administração constitucionalmente adoptado, o legislador ordinário procurou restringir ao necessário a possível ofensa ao direito de propriedade, também constitucionalmente reconhecido, cuja existência não é, porém, de presumir em face do sistema de administração, mesmo que dos impostos, constitucional perfilhado. Nesta perspectiva, a exigência por banda da administração da prestação de caução pelo contribuinte não é, ao fim e ao cabo, mais do que um instrumento, cuja utilização se mostra cingida apenas ao necessário, da realização, no processo de execução fiscal, do princípio da efectividade da tutela judicial do direito do credor do imposto, pois que por ela este poderá aspirar à efectiva cobrança da dívida, independentemente da qualidade do seu prestador. Ao contrário do argumentado, o que o n.º 3 do art.º 103º da CRP garante é tão-só que o contribuinte possa resistir juridicamente ao pagamento do imposto que não tenha sido criado nos termos da Constituição ou cuja liquidação e cobrança não se faça nos termos da lei. Ora, o exercício desse direito está acautelado na lei, tendo esta previsto para esse efeito o processo de impugnação judicial e o processo de oposição. Mas não resulta daí que tenha o direito de não garantir a dívida cuja legalidade discute. Mediante a prestação da caução e a impugnação da legalidade da dívida o contribuinte alcança precisamente o efeito jurídico de poder obstar ao pagamento do imposto que entende não estar criado de acordo com a Constituição e ter sido liquidado e cobrado de acordo com a lei - assim se mostrando inteiramente respeitada aquela garantia constitucional.

Mesmo que o devedor do imposto tenha um elevado património nem por isso se poderá aceitar a tese da recorrente de que a exigência de caução para suspender a execução fiscal seja constitucionalmente ilegítima por importar uma limitação desproporcionada ao direito de propriedade e muito menos que ela ofenda o princípio da igualdade.

É que a *ratio* da exigência da caução reside exactamente na obtenção de uma garantia que seja exterior ao próprio património que por constituir a garantia comum dos credores (6) está *ipso facto* afecto ao cumprimento da dívida tributária exequenda. Nem sequer do ponto de vista da adequação poderá ter-se por dispensável a exigência da caução numa tal situação. Basta considerar que os elevados patrimónios tendem normalmente a ser muito mais afectados do que os

(6) Cfr. art.º 817º do C. Civil.

menores pelos riscos de economia e que respondem igualmente por muitas maiores obrigações decorrentes da sua própria gestão. Só a exterioridade da garantia relativamente ao património que está juridicamente afectado ao pagamento da dívida tributária é susceptível de colocar, na perspectiva da efectividade da tutela judicial demandada pelo credor do imposto, os devedores do imposto coercivamente exigido na mesma posição. Sendo assim, é o próprio princípio da igualdade que postula, neste caso, que a administração dê um diferente tratamento aos devedores de imposto, só porque eles têm um património maior <sup>(7)</sup>.

E não vale esgrimir, como faz a recorrente, tentando demonstrar a desproporcionalidade da exigência da prestação de caução e, consequentemente, a violação do art.º 18º n.º 2 da CRP, com o argumento de que se a lei admite a sua caducidade ao fim de um, dois, anos é porque a tem por dispensável. O argumento prova demais. Na verdade, essa caducidade não se baseia aqui na desnecessidade da garantia, mas numa ponderação de valores diferentes, quais sejam os de devolver para o Estado os riscos de uma não boa cobrança do imposto quando esta não ocorra dentro desses prazos, pois que isso, a suceder, apenas acontecerá por virtude do deficiente funcionamento dos seus serviços de administração executiva e de administração da justiça na resolução dos litígios onde se questiona a legalidade da dívida do imposto.

Não obstante haver considerado que o art.º 52º da LGT não afrontava a Constituição, o despacho judicial aqui sindicado indeferiu a declaração de ilegalidade da garantia apenas por ainda não ter ocorrido o prazo que foi estabelecido pelo art.º 183º-A do CPPT, que foi introduzido pela Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho.

É evidente que não é pelo facto do prazo de caducidade da garantia que o preceito veio inovatoriamente estabelecer não ter ainda decorrido que o acto de prestação é ou não ilegal. A caducidade da garantia é um efeito jurídico diferente do que respeita à validade do acto da sua prestação. Este fundamento da decisão recorrida não procede, pois. Todavia, o sentido da mesma é de manter com base nos fundamentos acima alinhados.

Não ocorre, deste modo, a inconstitucionalidade assacada ao art.º 52º n.º 2 da LGT, nem o acto de prestação da garantia praticado pela recorrente é ilegal».

Tendo em conta estes considerandos, que aqui novamente se assumem, decide-se julgar que o acto de prestação da garantia praticado pela recorrente não sofre de ilegalidade decorrente da suscitada inconstitucionalidade do art.º 52º da LGT.

6.4. Da inconstitucionalidade do art.º 11º da Lei n.º 15/2001, de 05/06

Relativamente a esta questão, o raciocínio da recorrente desenvolve-se, em resumo, segundo estes termos: tendo o art.º 183º-A do Código de Procedimento e de Processo Tributário, que foi introduzido

<sup>(7)</sup> Neste exacto sentido se pronunciou o acórdão n.º 574/96, de 16/04/1996, publicado no D. R. II Série, de 18/07/1996, conquanto na perspectiva de abordagem relativa ao executado desprovido de meios económicos. Af se diz a determinado ponto: «Não se compreenderia, de facto, que tornando-se necessário assegurar o crédito do exequente, atentas as razões já expostas, um executado com meios económico financeiros bastantes tivesse de suportar o ónus de prestar garantia (ou optar, não a prestando, pela não suspensão da execução) e, relativamente ao executado desprovido de tais meios, não fosse exigido o que quer que fosse, desse modo se desprotegendo o credor, não se conseguindo minimamente o asseguramento de um crédito cuja existência e exigibilidade, como se viu, é de presumir».

pela mesma lei, estabelecido inovatoriamente um prazo de caducidade, de 1/2 anos, da garantia prestada nos termos do art.º 52º da LGT por haver considerado não ser de impor ao contribuinte o pesadíssimo ónus de ter de manter indefinidamente uma garantia a aguardar a decisão dos processos de reclamação, oposição ou impugnação judicial pendentes, ofende os princípios da justiça material, da igualdade e da proporcionalidade, consagrados nos art.ºs 2º, 13º, 18º n.º 2, bem como o disposto no art.º 103º, todas as disposições da Constituição da República Portuguesa, a limitação que está estabelecida no art.º 11º da mesma Lei n.º 15/2001 de esses prazos, relativamente aos processos pendentes, se contarem apenas a partir da entrada em vigor da nova lei e não a partir do momento em que os processos foram instaurados.

Ao fim e ao cabo, o que a recorrente se apresenta a defender é a existência de uma obrigação constitucional de retroactividade das normas constitutivas de efeitos jurídicos positivos novos favoráveis: neste caso, a retroacção do comando normativo instituidor ou criador de um efeito jurídico novo na ordem jurídica, traduzido na susceptibilidade da caducidade da caução antes prestada e para a qual não estava antes prevista na lei qualquer possibilidade legal de caducidade <sup>(8)</sup>.

Ora, o que é certo é que não se vislumbra a existência de uma obrigação constitucional de retroactividade de lei favorável, afora o domínio penal (cfr. art.º 29º n.º 4 da CRP) e eventualmente outros de natureza sancionatória <sup>(9)</sup>, em cujos tipos, porém, não se enquadra o efeito jurídico que está aqui sob exame. Uma doutrina da natureza que a recorrente sustenta conduziria ao resultado inadmissível de ter de negar-se ao legislador ordinário a sua liberdade constitucional constitutivo-normativa inovatória, mesmo que relacionada com bens jurídicos cuja protecção não é demandada por razões de dignidade humana como são aquelas que justificam constitucionalmente a aplicação da lei sancionatória mais favorável, num desenvolvimento dos princípios fundamentais afirmados pelos art.ºs 1º, 2º, 24º, 25º e 29º da Constituição da República Portuguesa. A possibilidade constitucional de conformar novos comandos jurídicos com incidência aplicativa apenas para o futuro tem de se considerar como pressuposta necessariamente na competência de legislar que a Constituição atribui aos órgãos nela previstos. O legislador ordinário é livre de conformar o comando jurídico, mesmo que inovador ou revogatório de outro/s anterior(es) ou ainda passível ou não de aplicação retroactiva, desde que se cinja aos parâmetros constitucionais. Nisso reside a sua discricionariedade constitutivo-normativa. Ora, no que toca à matéria em causa nenhum princípio constitucional impõe a sua aplicação retroactiva. Não a impõem o princípio da protecção da confiança ou da boa fé jurídicas que estão insitos no princípio do Estado de Direito Democrático que está positivamente afirmado no art.º 2º da CRP. Este aponta antes para a conservação do regime vigente até à altura da entrada em vigor do regime inovatório. Nem o princípio da segurança jurídica, pois este demandará antes que a lei vigore apenas para o futuro, como optou o legislador, aplicando o novo regime apenas para o futuro, embora relativamente a situações que, vindas

<sup>(8)</sup> Claro que sempre se teria de admitir a caducidade da garantia pelo esgotamento do fim a que se destinava, como o do pagamento da dívida garantida ou o da sua anulação por via da procedência dos meios administrativos ou contenciosos da sua impugnação (reclamação, oposição ou impugnação judicial).

<sup>(9)</sup> Aqui por um argumento de identidade substancial jurídica.

do passado, ainda perdurem. Nem tão-pouco o princípio da igualdade, em qualquer das suas acepções: na sua vertente negativa, da proibição do estabelecimento de distinções assentes em qualquer das categorias enunciadas no n.º 2 do art.º 13º da CRP ou da sua vertente positiva, obrigando a tratar por igual o que materialmente é igual e a tratar desigualmente o que é desigual, ou seja, obrigando a não estabelecer distinções que não sejam materialmente fundadas. Estando-se perante a atribuição subjectiva de um bem jurídico cuja disposição apenas se tornou possível normativamente em certo momento, é materialmente razoável que essa atribuição se faça colocando ao mesmo nível as expectativas jurídicas que todos os sujeitos só então passaram a ter. Não se poderá falar numa expectativa de aplicação para o passado de algo que nele não existia. Por outro lado, é mais do que razoável, e como tal materialmente fundado, que o legislador não tenha querido computar nos prazos de caducidade da garantia que passou inovatoriamente a prever no art.º 183º-A do CPPT o tempo já decorrido em relação aos processos pendentes. É que, estando o seu juízo de criação de tal bem jurídico assente no pressuposto da exigência aos serviços de uma maior celeridade na decisão das questões relacionadas com a legalidade das dívidas garantidas, só a será de exigir a tais serviços daí para o futuro. Por outro lado, a sua opção legislativa de não retroactividade encontra ainda explicação material no respeito pela avaliação do risco de não cobrança das dívidas então feito pelo legislador, em termos de só ser possível assumir esse risco para o futuro, mas já não para o passado.

Segundo esta perspectiva, e mesmo que se entendesse estar em causa um direito fundamental ou equivalente, e como tal sujeito às regras contempladas no art.º 18º da CRP, o que não é o caso, está também inteiramente justificada sob o ponto de vista do princípio da proporcionalidade a opção da não retroactividade quanto ao prazo que foi feita pelo legislador do referido art.º 11º.

Temos, portanto, que o referido art.º 11º da Lei n.º 15/2001 não ofende os invocados preceitos constitucionais. Assim sendo, nunca poderia decidir-se haver caducado a garantia à data em que foi apresentado o requerimento da recorrente de fls. 3, ou seja, em 31/10/2001 com base no tempo que havia decorrido desde a data da sua prestação. A caducidade só poderá verificar-se posteriormente a 6 de Julho de 2003, por a legalidade da dívida estar a ser discutida em processo de impugnação judicial. Bem decidiu, pois, o despacho recorrido.

6.5. Da indemnização pela prestação indevida constitucionalmente da garantia

Da resposta dada quanto às questões de inconstitucionalidade dos art.ºs 52º da LGT e do art.º 11º da Lei n.º 15/2001 resulta necessariamente prejudicado o conhecimento da questão da indemnização que a recorrente coloca. Não padecendo o acto de prestação da garantia de qualquer ilegalidade, não poderá a recorrente fundar nela o seu direito.

#### C - A decisão

7. Destarte, atento tudo o exposto, acordam os juízes deste tribunal em negar provimento ao recurso.

Custas pela recorrente, com procuradoria de 50%.

Lisboa, 16 de Outubro de 2002. — *Benjamim Rodrigues* (relator) — *Fonseca Limão* — *Ernâni Figueiredo*.

## Acórdão de 16 de Outubro de 2002.

### Assunto:

*Nulidades de acórdão. Omissão de pronúncia. Excesso de pronúncia. “Decisão-surpresa”. Ofensa de caso julgado.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Não incorre em nulidade por omissão de pronúncia o acórdão que não aprecia as questões colocadas pelo recorrente nas suas alegações de recurso por entender que ocorre erro na forma de processo, concluindo pela sua total anulação.*
- 2 — *Não constitui excesso de pronúncia, podendo, antes, configurar erro de julgamento, a apreciação, pelo tribunal de recurso, de uma questão não tratada pelo recorrente nas suas alegações, mas que o tribunal afirmou, fundamentando, ser de conhecimento oficioso.*
- 3 — *Não há decisão surpresa, proibida pelo artigo 3.º n.º 3 do Código de Processo Civil, quando o tribunal de recurso extrai de uma afirmação feita pelo tribunal recorrido - que o meio processual utilizado é impróprio -, a consequência jurídica que entende decorrente, e que aquele tribunal não retirara.*
- 4 — *Não ofende o caso julgado a decisão do tribunal superior que decide anular todo o processo, por erro na respectiva forma, se tal erro já fora afirmado pelo tribunal recorrido, mas sem daí retirar consequências, em sede decisória.*

Recurso n.º 26 470. Recorrente: Sovial — Sociedade de Viaturas de Aluguer, Lda. Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Ex<sup>mo</sup> Cons<sup>o</sup> Baeta de Queiroz.

1.1. **SOVIAL — SOCIEDADE DE VIATURAS DE ALUGUER, LDA.**, com sede em Lisboa, notificada do acórdão de 17 de Abril do corrente ano, deste Tribunal (STA), que, julgando verificada a nulidade consistente em erro na forma do processo, anulou todo o processo, vem arguir a nulidade desse acórdão, dividindo em quatro capítulos essa arguição:

- “da omissão de pronúncia”;
- “da pronúncia indevida ou excesso de pronúncia”;
- “da decisão surpresa”, e
- “do caso julgado”.

Afirma, para fundamentar a sua pretensão, e em súmula, que o aresto em causa, por se não ter pronunciado sobre as questões suscitadas nas suas alegações de recurso, incorreu em omissão de pronúncia; que decidiu indevidamente sobre questão que não só não era de conhecimento oficioso — assim caindo em pronúncia excessiva — como estava já decidida — ofendendo, pois, o caso julgado; e que o fez sem lhe dar possibilidade de sobre tal questão se manifestar, produzindo, por isso, uma decisão-surpresa.

1.2. A recorrente Fazenda Pública entende que não se verifica nenhuma das nulidades acusadas pela recorrente.

1.3. O Exm.º Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal não emitiu parecer no prazo legal.

1.4. Os Exm.ºs. Adjuntos tiveram nova vista do processo.



2.1. Conforme se disse no acórdão acusado de ter incorrido em nulidades, a recorrente intentou “contra a Administração Fiscal, personalizada na Direcção-Geral das Contribuições e Impostos”, 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 STA anulou, por ilegal, mediante acórdão de 12 de Janeiro de 1994.

O tribunal tributário de 1.<sup>a</sup> instância julgou improcedente a acção, e o Tribunal Central Administrativo (TCA), para onde a Autora recorreu, embora declarando aderir ao parecer do Ministério Público, que suscitara o erro na forma de processo, confirmou a sentença da 1.<sup>a</sup> instância, considerando que aplicável ao caso é o artigo 140.<sup>o</sup>, § 1.<sup>o</sup>, do Código da Contribuição Industrial, em cujos termos só o erro de facto imputável aos serviços, e não o de direito, faz incorrer a Administração na obrigação de pagamento de juros indemnizatórios.

A discordância da recorrente, expressa nas suas alegações de recurso para este STA, assentava, no essencial, na inconstitucionalidade do § 1.<sup>o</sup> daquele artigo 140.<sup>o</sup>, interpretado conforme o fez o TCA.

No acórdão questionado entendeu-se que a acção para reconhecimento de direito não é meio processual adequado para obter aqueles juros indemnizatórios, por isso que se verificava erro na forma do processo, de conhecimento officioso, à luz do disposto no artigo 98.<sup>o</sup> n.<sup>o</sup> 4 do Código de Procedimento e de Processo Tributário, ao caso aplicável por força do que estatui o artigo 12.<sup>o</sup> da Lei n.<sup>o</sup> 15/2001, de 5 de Junho; acrescentando não haver possibilidade de aproveitar a petição inicial, por isso sendo insanável o erro na forma do processo, que, conseqüentemente, declarou nulo.

2.2. A primeira causa de nulidade do acórdão de 17 de Abril p.p. apontada pela recorrente é a omissão de pronúncia, por não ter apreciado a questão da inconstitucionalidade atribuída ao § 1.<sup>o</sup> do artigo 40.<sup>o</sup> do Código da Contribuição Industrial, interpretado como fora pelo TCA.

Mas, como logo adianta a própria recorrente, da obrigação que impende sobre os tribunais de apreciarem as questões que lhe sejam submetidas exceptuam-se aquelas cujo conhecimento fique prejudicado pela solução dada a outras.

Na verdade, o acórdão é nulo quando os juízes deixem de pronunciar-se sobre questões que devessem apreciar, sendo certo que devem resolver todas as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação, exceptuadas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras, como resulta do disposto nos artigos 668.<sup>o</sup> n.<sup>o</sup> 1 alínea d) e 660.<sup>o</sup> n.<sup>o</sup> 2 do Código de Processo Civil (CPC).

Ora, este Tribunal entendeu (se o fez mal, ou sem o poder fazer, é outro tema) que a forma processual eleita pela recorrente para fazer valer a sua pretensão não era a ajustada, e que esse erro implicava a anulação de todo o processo.

Está bom de ver que, perante esta pronúncia, outra nenhuma cabia. Ou seja, tudo o mais, máxime, a questão do mérito da acção, estava prejudicado face à anulação do processo, julgado impróprio para chegar ao resultado visado pela recorrente.

Tanto basta para que não ocorra a nulidade por omissão de pronúncia.

2.3. Por outro lado, pretende a recorrente que há, no acórdão censurado, excesso de pronúncia, por a questão do erro na forma de processo, que apreciou, não estar suscitada no processo, nem ser de conhecimento officioso.

De acordo com os já apontados artigos 668.<sup>o</sup> n.<sup>o</sup> 1 alínea d) e 660.<sup>o</sup> n.<sup>o</sup> 2 do CPC, é nulo o acórdão em que os juízes conheçam de questões de que não podiam tomar conhecimento, sendo que lhes não é permitido ocupar-se senão das questões suscitadas pelas partes, salvo se a lei lhes permitir ou impuser o conhecimento officioso de outras.

Deste modo, quando os juízes entendem, e expressam, ainda que erroneamente, que de uma dada questão lhes é permitido conhecer de ofício, e o fazem, não incorrem em nulidade por excesso de pronúncia, posto que se pronunciam sobre um tema que, na sua percepção, podem e devem apreciar. Nestes casos, o que pode ocorrer é um erro de julgamento, se a questão não for de conhecimento officioso, ao contrário do entendimento perfilhado.

Ora, ao protestar que a questão do erro na forma do processo não era de conhecimento officioso, a recorrente contraria, deste modo frontal, a límpida afirmação que se fez no acórdão, onde se escreveu que tal erro “é de conhecimento officioso, à luz do disposto no artigo 98.<sup>o</sup> n.<sup>o</sup> 4 do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aqui aplicável por força do que estatui o artigo 12.<sup>o</sup> da Lei n.<sup>o</sup> 15/2001, de 5 de Junho”.

Como assim, e tendo julgado o Tribunal, expressa e fundamentadamente, que podia conhecer da questão, o caso não é de excesso de pronúncia, mas, eventualmente, de erro de julgamento, se acaso estiver errado o entendimento adoptado, e a questão não for, como entende a recorrente, de conhecimento officioso.

Daí que também não ocorra nulidade por excesso de pronúncia.

2.4. Acusa a recorrente o acórdão deste Tribunal de integrar uma decisão surpresa, proibida, nos termos do artigo 3.<sup>o</sup> n.<sup>o</sup> 3 do Código de Processo Civil, por não lhe ter sido dada oportunidade para se pronunciar sobre a questão do erro na forma de processo.

Mas não é assim.

Conforme se apontou no acórdão de 17 de Abril, o Exm.<sup>o</sup> Procurador-Geral Adjunto junto do TCA levantou a questão no seu parecer que antecedeu o acórdão que aquele Tribunal veio a proferir, acórdão que acolheu esse parecer (em que fora apontada a existência de erro na forma de processo); porém, sem daí retirar a conclusão que se impunha. Lê-se naquele aresto, que transcreve o falado parecer: “a recorrente usou meio processual inadequado à tutela do direito invocado”, pois “o pedido deveria ter sido formulado na impugnação judicial contra a liquidação”, entendimento este que “não é afectado pela circunstância de se perfilhar a teoria do alcance médio da acção”.

Todavia, em vez de concluir em conformidade com a constatação da impropriedade do meio, o acórdão prosseguiu, ainda acolhendo e adquirindo o mesmo parecer: “sem embargo, prevenindo o entendimento da aceitação da acção como meio processual adequado (...)”, justificam-se as considerações seguintes (...). Após o que, feitas essas considerações, e ampliadas, acabou por, aparentemente, olvidar o que dissera sobre o erro na forma do processo, e decidir na esteira delas, concluindo pela improcedência das conclusões de recurso.

Numa palavra, o erro na forma de processo já fora afirmado pelo TCA, na esteira do anterior parecer do Ministério Público. Portanto, a recorrente não foi colhida de surpresa por uma questão que nunca fora colocada no processo, nem era previsível que nele fosse tratada. E, ao recorrer do acórdão desse Tribunal, podia abordar a questão, nas suas alegações de recurso. Não é, pois, exacto afirmar que a

decisão deste STA a tomou de surpresa, antes que tivesse tido oportunidade de se pronunciar sobre a matéria.

2.5. Por fim, a recorrente acusa o acórdão sob exame de ter ofendido o caso julgado, porquanto o TCA já se teria pronunciado sobre o problema da impropriedade do meio, não podendo este STA voltar a pronunciar-se sobre a mesma questão.

Como se extrai dos artigos 497.º e 498.º do CPC, o caso julgado pressupõe a repetição de uma causa, estando a primeira decidida por uma sentença que já não admite recurso ordinário.

No caso de que nos ocupamos, a decisão do TCA estava sob recurso ordinário, ou seja, a causa não estava, ainda, decidida sem admissibilidade de reapreciação pelos tribunais superiores em sede de recurso ordinário. Tanto bastará que não seja próprio falar da existência de um caso julgado sobre a matéria da propriedade do meio processual. Melhor será, talvez, afirmar que o STA tinha os seus poderes de reapreciação limitados ao objecto do recurso, definido pelas conclusões das respectivas alegações, não podendo, por isso, pronunciar-se sobre as questões que, decididas pelo acórdão recorrido, não tivessem sido incluídas pela recorrente no objecto do recurso.

Ora, como já se viu, o TCA, se bem que tenha abordado o tema da propriedade do meio, afirmando a existência de erro na forma de processo, não sentenciou em conformidade, isto é, não retirou daí qualquer efeito jurídico.

Ou seja: por um lado, a questão não fora objecto de decisão final nenhuma, susceptível ou insusceptível de recurso ordinário; por outro lado, ainda que não abordada pela recorrente nas suas alegações e respectivas conclusões, a mesma questão foi entendida como de conhecimento oficioso, o que legitimava o Tribunal a apreciá-la e decidi-la.

Não há, portanto, ofensa de caso julgado.

2.6. Uma última palavra para abordar o tema da violação do direito de acesso ao direito e aos tribunais atribuído pela Constituição, abordado pela recorrente no requerimento em que arguiu nulidades do acórdão.

Se bem entendemos o que a este respeito diz a recorrente, o Tribunal, ao interpretar o artigo 98.º n.º 4 do CPPT no sentido de admitir a anulação de todo o processo, em caso de se verificar erro na sua forma, teria feito do preceito uma interpretação inconstitucional, por impeditiva do prosseguimento do processo e, por via disso, do direito de acesso ao direito e aos tribunais.

Ainda aqui podemos estar perante um erro de julgamento, a apreciar em outra sede que não esta, que é a de apreciação, pelo próprio Tribunal que o proferiu, das nulidades assacadas ao acórdão.

Não é, pois, questão que aqui devamos decidir.

3. Termos em que acordam, em conferência, os juizes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em desatender a arguição de nulidades do acórdão neste mesmo processo proferido em 17 de Abril de 2002.

Custas a cargo da recorrente, fixando-se a taxa de justiça em € 75 e a procuradoria em 50 %.

Lisboa, 16 de Outubro de 2002. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Benjamim Rodrigues* — *Fonseca Limão*.

## Acórdão de 16 de Outubro de 2002.

### Assunto:

*Recurso jurisdicional. Recurso de revista. Elaboração de acórdão. Remissão. Fundamentação — arts. 713.º e 726.º do CPC. Liquidação adicional de IVA. Impugnação judicial; contagem do prazo — art.º 7º do DL 154/91, de 23 de Abril.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*I — Discutindo o recorrente as mesmas questões colocadas e decididas pelo TCA mediante formulação de idênticas conclusões, pode o Tribunal de Revista, o Supremo Tribunal Administrativo, limitar-se a remeter para a fundamentação do aresto recorrido e confirmar o decidido, de harmonia, aliás, com o disposto nos arts. 713.º n.º 5 e 726.º do CPC.*

*II — O prazo de impugnação judicial de liquidação adicional de IVA, referente aos anos de 1987 a 1990, efectuada nos termos do art.º 27º n.º 1 do CIVA, na redacção anterior à que lhe foi dada pelo DL n.º 100/95, de 19.05, conta-se de harmonia com o disposto no art.º 89º do CPPI.*

Recurso: 26.536. Recorrente: Inter-Escola-Soc. de Organização e Gestão de Ensino Particular, Lda; Recorrida: Fazenda Publica; Relator: Exmº Consº Alfredo Madureira

Em conferência, acordam os Juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.

Inconformada com o aliás douto acórdão do Tribunal Central Administrativo que manteve a decretada improcedência da impugnação judicial deduzida relativamente às liquidações adicionais de IVA referentes aos anos de 1987, 1988, 1989 e 1990, no montante global de 135.029.449\$00, por, quanto a elas, haver reiterado o impugnado julgado de procedência da excepção de caducidade do direito de acção, daquele apresentou recurso jurisdicional para este Supremo Tribunal Administrativo a impugnante Inter-Escola, Sociedade de Organização e Gestão de Ensino Particular, Limitada, nos autos convenientemente identificada.

Pugnando pela revogação do julgado, apresentou tempestivamente as respectivas alegações de recurso, formulando, a final, as seguintes conclusões:

- Constitui pressuposto essencial de qualquer acto administrativo, como é indiscutivelmente o acto tributário de cobrança de qualquer imposto, a certeza do seu objecto, nomeadamente quanto à natureza dos seus efeitos jurídicos e às pessoas, coisas e às próprias circunstâncias de tempo e lugar a que respeita (conf., Manual de Direito Administrativo, do Prof. Marcelo Caetano, Tomo I — pág. 438 — 8ª edição).

- Na circunstância foi o teor dos documentos de conteúdo desactualizado entregues à recorrente que condicionaram e determinaram a forma como esta fez a contagem do tempo para o recurso.

- As certidões de relaxe que foram entregues à recorrente referiam-se a um prazo de cobrança voluntária cujo conceito já se achava ultrapassado sem nada lhe ser dito sobre isso.

- Melhor fora não lhe terem sido entregues aqueles documentos, que afinal nem eram de entrega obrigatória.

- De todo o articulado no capítulo anterior constam as razões de facto e de direito que condicionaram o momento da dedução da impugnação judicial.

- Com vista ao processo de cobrança (voluntária e coerciva) do imposto em causa, a Repartição de Finanças notificou e citou a ora recorrente, tornando-a ciente de que o prazo limite para, pagamento voluntário era 07/01/1993 (artigos 19.º a 28.º).

- Nessa altura já vigorava o Código de Procedimento Tributário, sendo suposto que os procedimentos processuais relativos a eventuais recursos se regiam já pelo novo Código (artigos 29º a 31º).

- A Repartição de Finanças nada disse em contrário nem indicou qualquer regime de excepção (art.º 32º).

- A Repartição de Finanças não cumpriu o formalismo previsto no art.º 64 do CPT relativamente à fundamentação e meios de defesa da ora recorrente (art.ºs 33 a 36º).

- A ora recorrente assumiu que o prazo de pagamento voluntário havia terminado em 07/01/1993 (art.º 37).

- O conceito de pagamento voluntário é o que consta do art.º 107º do CPT (art.º 38).

- As informações da Repartição de Finanças constantes das notificações, avisos e citações foram assumidas como correctas relativamente a prazos desencadeadores dos recursos (art.ºs 39º a 40º).

- O art.º 123º do CPT determina que a impugnação será apresentada no prazo de noventa dias contados do termo do prazo para pagamento voluntário dos impostos e das receitas fiscais (art.º 41º).

- Noventa dias contados a partir de 07/01/1993 terminaram a 08/04/1993 (art. 42.º e 43.º).

- A impugnação judicial deu entrada nos serviços competentes em 06/04/1993 (art.º 44º).

- Por isso deve ser tida por tempestiva e merecedora de apreciação em termos de mérito (art.º 45º e 46º).

- A não ser assim a responsabilidade da incorrecta contagem do prazo deverá ser assacada à Repartição de Finanças por preterição de formalidades legais (art.º 47º a 49º).

- A ora recorrente teve o dever de cuidado que devia ter, e mais não lhe podia ser exigido ao tomar como certas as informações dos Serviços (art.º 50 a 53º).

- Razão pela qual espera lhe seja reconhecida razão na presente controvérsia (art.º 54º e 55º).

Em contra-alegações, oportunamente apresentadas em juízo, o Ex.mo Representante da Fazenda Pública sustentou a bondade e acerto da impugnada decisão judicial, reclamando assim a sua integral confirmação.

E, neste Supremo Tribunal Administrativo, o Ex.mo Magistrado do Ministério Público emitiu depois bem fundamentado parecer opinando pela improcedência do presente recurso já de harmonia com a jurisprudência pacífica e reiterada desta secção, de que, a título de exemplo, cita o acórdão do Pleno de 24/2/99, proferido no processo 21.1920, e que, mais aduziu, o sindicato aresto seguiu de perto.

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

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

1º Em 11 07 1973 através do alvará nº 2060 passado pelo Ministério da Educação Inspeção Geral do Ensino Particular foi autorizado o funcionamento da firma impugnante enquanto estabelecimento de ensino particular que podia ministrar os cursos de dactilografia e estenografia cfr.. Cópia do alvará junta a folhas 12 e 13 dos autos..

2º Em 28 10 1986 através de declaração emanada do Ministério da Educação e Cultura Direcção Geral do Ensino Particular e Cooperativo reconhece-se que a firma impugnante é um estabelecimento de ensino particular que se enquadra nos objectivos do Sistema educativo assim gozando das prerrogativas das pessoas colectivas de utilidade pública cfr. doc. junto a folhas 15 dos autos.

3º Em 06 04 1992 através de despacho averbado ao alvará identificado no nº 1 emanado da Direcção Geral de Extensão Educativa a firma impugnante foi autorizada a ministrar os cursos de Informática Secretariado Contabilidade e Gestão Inglês Francês e Alemão cfr. cópia do alvará junta a folhas 12 e 13 dos autos.

4º Em 17 07 1992 na sequência da visita de fiscalização levada a efeito pela AF e incidente sobre a actividade da firma impugnante durante os anos de 1987 a 1991 foi elaborado o relatório cuja cópia se encontra a folhas 33 a 70 dos autos.

5º No âmbito do relatório identificado em 4º considerou-se que a firma impugnante apenas podia considerar como prestação de serviços de IVA nos anos de 1987 a 1991 ao abrigo do disposto no artigo 9º nº 10 do CIVA a actividade de ensino de dactilografia e estenografia toda a restante actividade pela mesma desenvolvida estando enquadrada no campo de sujeição ao mesmo tributo pelo que procedeu a AF ao apuramento do IVA não liquidado por referência a cada um dos anos mencionados e com base nos valores registados na contabilidade do sujeito passivo tudo conforme folhas 63 a 67 dos autos.

6º Em 22 09 1992 com base nas conclusões do relatório identificado em 4º foram elaboradas as notas de apuramento mod. 382 relativas aos anos de 1987 a 1991 nas quais se identifica a firma impugnante como sujeito passivo cuja cópias se encontram a folhas 28 a 32 dos autos.

7º Em 31 11 1992 a impugnante foi notificada através de carta registada com aviso de recepção nos termos do artigo 27 do CIVA para efectuar o pagamento das liquidações adicionais de IVA relativas aos anos de 1987 a 1991 de 15 dias nos montantes respectivamente de 20 705 974\$00 17 676 852\$00 16 076 634\$00 6 432 749\$00 e esc. 14 710 974\$00 acrescidos dos juros compensatórios cfr. doc. de folhas 105 a 109 199 e 200.

8º Em 23 12 1992 não tendo a impugnante procedido ao pagamento das liquidações adicionais no prazo previsto no artigo 27 do CIVA foram as cobranças convertidas em virtuais e debitadas ao tesoureiro através dos conhecimentos nºs 547 (liquidação de 1987) 540 (liquidação de 1980) 478 (liquidação de 1989) 440 (liquidação de 1990) todas vindo a entrar em relaxe em 07 01 1993 cfr. doe. de folhas 105 a 108 e informação de folhas 116.

9º Em 22 01 1993 não tendo a impugnante procedido ao pagamento da liquidação adicional de 1991 no prazo previsto no artigo 27 do CIVA foi a cobrança convertida em virtual e debitada ao tesoureiro através do conhecimento nº 364 vindo a entrar em relaxe em 08 02 1993 cfr. doe. de folhas 109 e informação de folhas 116.

10º Em 06 04 1993 a firma Inter Escola Sociedade de Organização e Gestão de Ensino Particular Lda apresentou na 1ª RF de Vila Franca de Xira a impugnação que deu origem ao presente processo cfr. carimbo de entrada aposto a folhas 2 dos autos.

11º Em 31 08 1988 o Instituto do Emprego e Formação Profissional emitiu certificado para efeitos do disposto no artigo 9º n.º 11 do CIVA através do qual reconhece que a firma impugnante reuniu os requisitos relativos à prestação de serviços de formação ou reabilitação profissional realizada nos anos de 1987, 1988, 1989, 1990 1991 - cfr. doc. de folhas 208.

E, com base nela houve por bem, além do mais e no que ora releva, julgar improcedente o recurso jurisdicional da Impugnante, assim mantendo a decretada verificação da invocada excepção de caducidade do direito de impugnação, relativamente às liquidações adicionais de IVA referentes aos anos de 1987, 1988, 1989 e 1990, pois sufragou o entendimento de que, ao contrário do sustentado pela Impugnante e Recorrente, tendo esta sido notificada para proceder ao respectivo pagamento nos termos do art.º 27º n.º 1 e 2 do CIVA (cfr. documentos de fls. 252), o eventual pagamento efectuado nos termos e prazo deste preceito (quinze dias) é que integraria o conceito de *pagamento voluntário*, termo a partir do qual se haveria de contar o correspondente prazo de 90 dias para, válida e tempestivamente, ser deduzida a questionada impugnação judicial,

Já que, mais se invocou, "... o Dec. Lei 154/91 de 23 04 é explícito a prescrever sobre o regime aplicável aos impostos de cobrança virtual enquanto os respectivos códigos não forem adaptados às disposições de cobrança dos novo Código prescrevendo que continuarão a ser cobrados pelo regime em vigor regime esse extensivo à contagem do prazo no que concerne à impugnação judicial."

E que, assim, "... tendo o legislador fiscal ressalvado determinado regime como o fez no artigo 7º do diploma legal citado na vigência do mesmo terão as situações de tempestividade de impugnação de ser resolvidas à sua luz não sendo lícito o apelo ao novo regime do CPT porque inaplicável."

É contra o assim decidido que continua a insurgir-se a Recorrente, nos termos das transcritas conclusões do presente recurso jurisdicional, conclusões que, como é sabido e repetidamente afirmado pela jurisprudência dos nossos tribunais superiores como decorrência do estabelecido pelos arts. 684º e 690º do CPC, fixam, delimitando, o respectivo objecto e alcance impugnatório.

Não só não lhe assiste, porém, qualquer razão, como o presente recurso se mostra antes e irremediavelmente condenado ao insucesso.

Com efeito e por um lado, compulsadas as conclusões formuladas e as que antes apresentara junto do tribunal agora recorrido, importa concluir que aquelas mais não são do que a reprodução *apertis verbis* destas — cfr. fls. 249 a 251 — (já que a matéria levada às quatro primeiras asserções conclusivas integram a invocação de factualidade que as instâncias não fixaram e que este Supremo Tribunal enquanto tribunal de revista não pode sindicat - cfr. art.º 21 n.º 4 do ETAF).

Assim, discutindo ainda o Recorrente as mesmas questões já discutidas e decididas pelo Tribunal Central Administrativo, mediante apelo à mesma argumentação jurídica,

Não sendo embora caso de se não conhecer do objecto do recurso assim minutado por, em rigor, ser de considerar verificada a necessária antítese discursiva,

Nos termos do disposto nos arts. 713º n.º 5 e 726º do CPC, importa apenas remeter, como efectivamente se remete, pura e simplesmente, "...para os fundamentos da decisão impugnada." e, conseqüentemente,

Negar provimento ao presente recurso jurisdicional, confirmando antes o aresto com ele impugnado,

Tanto mais quanto é certo, tal como aliás atentamente evidencia o Ex.mo Procurador Geral Ajunto no parecer que subscreveu a fls. 332 e 333, o sentido decisório do impugnado julgado traduz acolhimento da jurisprudência deste tribunal sobre a controvertida questão de direito — a do âmbito de aplicação do estabelecido pelo art.º 7º do DL n.º 154/91, de 23 da Abril, que aprovou e fez publicar o Código de Processo Tributário (art.º 1º), relativamente ao regime legal, prazo e respectiva contagem da impugnação judicial de liquidações de impostos de cobrança originariamente virtual, como aos que, embora de cobrança eventual, ela se tenha convertido em virtual — cfr. art. 89º do CPCI, até às alterações introduzidas no CIVA pelo DL n.º 100/95, de 19.05 -. (no apontado sentido veja-se o acórdão do Pleno da Secção já referido e a jurisprudência nele apontada, bem assim como, por mais recentes, os acórdãos de 13.10.1999, processo n.º 23.707, de 16.06.1998, processo n.º 21.356 da Secção e de 7.06.2000, processo n.º 24.339).

Ora, no caso *sub judicibus*, vindo estabelecido em sede dos factos materiais da causa que os tributos cujas liquidações vêm impugnadas e agora controvertidas, referentes aos anos de 1987 a 1990, foram debitados ao tesoureiro em 23.12.1992, atento o disposto nos aplicáveis e aplicados arts. 89º do CPCI, 279 do Código Civil e 27 n.º 1 e 2 do CIVA, imperioso era, na verdade, concluir que na data de apresentação em juízo da respectiva impugnação judicial, a saber, em 06.04.1993, era ela já intempestiva porque apresentada para além do respectivo prazo legal de 90 dias contados do dia imediato ao da abertura do cofre — o dia seguinte — (art.º 28º al. b) do CPCI).

Não merece pois qualquer censura o aresto impugnado com o presente recurso.

Termos em que acordam os Juízes desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo em negar-lhe provimento, assim confirmando aquele acórdão.

Custas pela Recorrente, fixando a procuradoria em 50%.

Lisboa, 16 de Outubro de 2002. — *Alfredo Madureira* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Almeida Lopes*.

## Acórdão de 16 de Outubro de 2002.

### Assunto:

*Impugnação judicial. IVA. Tributação por presunções. Imparcialidade da Administração.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*I — Se através de exame à escrita do contribuinte se constatarem inexactidões ou omissões justifica-se a tributação em IVA por presunções.*

*II — O facto do director de finanças ter avalizado a tributação por presunções não o impede de presidir à comissão distrital de revisão.*

*III — Não há aqui violação do dever de imparcialidade.*

Recurso n.º 26 637. Recorrente: Ângelo Silva, L.<sup>da</sup> Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Juiz Conselheiro Lúcio Barbosa.

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

1. **ÂNGELO SILVA, Lda.**, com sede na Zona Portuária de Viana do Castelo (Monserrate), impugnou judicialmente, junto do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Viana do Castelo, a liquidação de IVA dos anos de 1989 a 1993.

Alega a ilegalidade de tributação por métodos indiciários, ilegalidade da decisão da Comissão de Revisão, por falta de fundamentação, e violação, por parte da Administração do princípio de imparcialidade.

O Mm. Juiz daquele Tribunal julgou a impugnação improcedente. Inconformada, a impugnante interpôs recurso para o Tribunal Central Administrativo.

Este, por acórdão de 15/05/2001, negou provimento ao recurso. Inconformada, a impugnante trouxe então recurso para este Supremo Tribunal.

Formulou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

1. As liquidações impugnadas respeitam a IVA dos anos de 1989 a 1993 e foram efectuadas com recurso a presunções, nos termos do disposto nos art.ºs. 82º, n. 4, e 83º-A, n. 2, do CIVA, conjugados com o art. 81º do CPT e art. 52º do CIRC.

2. A recorrente sustenta que não se verificaram os pressupostos legais para uma decisão de tributar por presunções, devendo ter ocorrido apenas uma tributação mediante correcções técnicas (não presumidas) sobre as irregularidades dadas como provadas na alínea B.1 do acórdão recorrido.

3. A recorrente impugnou a autenticidade dos inventários de existências finais de 1990 e 1992 sem que a sentença proferida em 1ª instância se tivesse pronunciado sobre esse incidente, sendo certo que tal falsidade era por demais evidente para não ser valorada nos autos.

4. Tal falsidade, uma vez reconhecida, acarretará a exclusão da matéria constante das alíneas B.5 e B.6, bem como do item I) do MD acórdão recorrido.

5. Os factos dados como provados e que a recorrente não contesta cingem-se aos constantes das demais alíneas e itens referidos no MD acórdão recorrido.

6. Com base nos factos que devem ser dados como provados não se poderá assentar qualquer decisão de tributar por presunções, uma vez que os mesmos são insusceptíveis de impedir a quantificação directa e exacta da matéria colectável, por não se subsumirem em nenhum dos fundamentos constantes do n. 1 do art. 51º do CIRC.

7. Além disso, tais factos, à excepção do referido na alínea B.1 do MD acórdão recorrido, por consubstanciarem tão só movimentos financeiros são insusceptíveis de influenciar directa ou indirectamente

o apuramento do IVA, que incide apenas sobre o valor de vendas e serviços prestados.

8. Donde se conclui apenas ser devido o IVA relativo aos factos constantes da citada alínea B.1.

9. Substituindo-se à sentença de 1ª instância, o duto acórdão recorrido faz uma incorrecta análise da questão da violação das regras da imparcialidade por parte do presidente da comissão de revisão e simultaneamente director distrital de finanças.

10. A recorrente considera que ao validar o relatório da inspecção tributária com base no qual decidiu, na qualidade de director de finanças, tributar a recorrente por presunções e ao decidir, como presidente da respectiva comissão, além do mais, integrada por outro funcionário da Inspeção Tributária, seu subordinado, a reclamação deduzida pela recorrente ao abrigo do art. 84º do CPT, foi manifestamente violada a regra da imparcialidade contida na al. d) do art. 44º do CPA (redacção anterior ao DL n. 6/96).

Indicam-se como violadas as normas dos art.ºs. 78º, 81º, 121º, 142º a 144º do CPT, art.ºs. 82º, n. 4, e 83º-A, n. 2, do CIVA, e art. 44º, al. d) do CPA.

Neste STA a EPGA, sustenta que “somos de parecer que o recurso merece provimento pelos fundamentos que dele constam”.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2.É a seguinte a matéria de facto assente no TCA:

A) Pela Divisão de Inspeção Tributária foi efectuado exame à contabilidade da impugnante, em consequência da qual foi elaborado o relatório de fls. 18 a 43.

B) Daquele relatório consta em síntese que:

B.1. “desvios entre os valores expressos nas fitas de máquina e os constantes da contabilidade, donde resultou terem sido contabilizados a menos os montantes de Esc. 479.630\$00 e 606.751\$00, respeitantes aos meses de Novembro e Dezembro de 1993”;

B.2. “movimentos financeiros resultantes do empréstimo bancário (...) não promoveu a relevação contabilística de tais operações”;

B.3. “pagamento através do cheque emitido pela firma, aos 92/12/14, do montante de 260.000\$00, que teve em vista satisfazer o pagamento parcial de um fornecimento efectuado pela firma Barreiros & Barreiros, Ld., ao Sr. Ângelo Franco Fernandes da Silva (filho do sócio e gerente Sr. Ângelo)”;

B.4. “mais constatamos as saídas dos montantes de Esc. 1.200.000\$00 e 1.729.096\$00 destinados à firma PORBEL - Pré-Fabricados de Betão, Ld., que tiveram em vista satisfazer o pagamento de fornecimentos efectuados em nome do sócio e gerente Sr. Ângelo”;

B.5. “conforme inventário obtido nas referidas acções de investigação, verificamos que o valor das existências reportado a 92/12/31 é de Esc. 66.579.762\$00. O correspondente valor declarado à administração fiscal foi de Esc. 11.412.390\$00”;

B.6. “na sequência de tais acções de investigação pudemos ainda constatar que, relativamente a 90/12/31, as mercadorias em existência terão sido no montante de Esc. 50.163.286\$00, facto que contraria o valor declarado de Esc. 20.440.870\$00”.

C) Com base naquele relatório a Administração Fiscal procedeu à liquidação do imposto nos termos do art. 84º, n. 1, do CIVA, tendo sido apurado o IVA relativo a 1989 a 1993, no valor de Esc. 10.415.415\$00 e os juros compensatórios de Esc. 6.724.782\$00.

D) Pela impugnante foi deduzida reclamação, nos termos do art. 84º do CPT.

E) A comissão distrital de revisão deferiu parcialmente a reclamação, nos termos da acta que consta de fls. 116 a 125, tendo sido apurado o IVA relativo a 1989 a 1993, no valor de Esc. 4.175.539\$00 e juros compensatórios no valor de Esc. 3.142.276\$00.

F) Da decisão referida em E) consta: “o imposto sobre o valor acrescentado (IVA) acordado teve por base o volume de vendas omitido nos elementos de escrita da empresa e nas declarações apresentadas relativas ao ano de 1989 (9.925.289\$00), 1990 (6.201.397\$00), 1991 (1.955.360\$00) e 1992 (6.730.257\$00) e ainda o volume de prestações de serviços igualmente omitidas no ano de 1993 (5.500.000\$00) as quais foram objecto de acordo no âmbito do IRC”.

G) A impugnante foi notificada daquela decisão e para proceder ao pagamento do imposto em 9/12/94.

H) Aquele imposto foi debitado ao tesoureiro em 7/2/95.

I) Do relatório da Sociedade de Peritagens e Avarias, Ld., a fls. 208 a 214 consta que: “solicitamos ao Sr. Alberto Rego que colocasse o pessoal a remexer nos escombros na esperança de que fosse encontrado algum documento, tendo sido descoberto o inventário físico de 31/12/92, num total de 134 folhas, de que se anexa como exemplo a última folha (. . .). Verificamos que esse inventário conduzia a uma existência global de Esc. 67.467.443\$00.

3. São duas as questões a resolver: uma diz respeito à fixação da tributação por métodos indiciários; a outra diz respeito à alegada violação do princípio da imparcialidade por parte de agente da Administração Pública.

Vejamos cada questão em separado.

### 3.1. Da tributação por presunções.

Apreciemos esta 1ª questão.

Para tanto importa trazer à colação os pertinentes textos legais. Está em causa o IVA.

Disponha o art. 82º do CIVA, na redacção então vigente:

“1. O chefe da repartição de finanças competente procederá à recificação 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.  
“ . . .

“3. As inexactidões ou omissões poderão igualmente ser constatadas em visita de fiscalização efectuada nas instalações do sujeito passivo, através de exame dos seus elementos de escrita, bem como da verificação das existências físicas do estabelecimento.

“4. Se for demonstrado, sem margem para dúvidas, que foram praticadas omissões ou inexactidões no registo e na declaração proceder-se-á à tributação do ano em causa com base nas operações que o sujeito passivo presumivelmente efectuou”.

Disponha, por sua vez, o art. 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 apuramento decorrentes, salvo se se verificarem erros, inexactidões ou outros indícios fundados de que ela não reflecte a matéria tributável efectiva do contribuinte”.

Estatuía, por seu turno, o art. 81º do CPT:

“A decisão da tributação por métodos indiciários ou por presunções, nos casos e com os fundamentos expressamente previstos em leis tributárias, especificará os motivos da impossibilidade da comprovação e quantificação directa e exacta da matéria colectável e indicará os critérios utilizados na sua determinação”.

São estes os pertinentes textos legais.

Pois bem.

É inequívoco o poder que a administração fiscal tem de proceder a exame à escrita dos contribuintes. No caso, da impugnante.

O relatório da inspecção deu conta de anomalias encontradas.

A alínea B) do probatório dá conta dessas várias anomalias.

O recorrente sustenta que só a referida em B.1. deve ser atendida, por isso que as outras, ou são irrelevantes ou são falsas.

Irrelevantes umas (B.2., B.3. e B.4.), por se tratar de operações financeiras, sem interesse para a questão do IVA, logo sem interesse e a não deverem ser atendidas. Falsa outras (B.5., B.6. e I).

Não tem razão.

As primeiras significam anomalias de escrita que foram detectadas e que permitem aferir da (ir)regularidade da escrita da impugnante.

As seguintes porque o tribunal de 2ª instância as avalizou, em matéria do probatório, não podendo ser sindicadas por este Supremo Tribunal, por não se estar perante qualquer das excepções previstas no art. 722º, 2, do CPC.

E, sendo assim, não é possível retirar do probatório alguns factos aí vertidos, como pretende a impugnante.

Daqui decorre que a tributação por presunções se justifica, por isso que a escrita da recorrente enferma de irregularidades graves que põem em causa a sua credibilidade.

O relatório da inspecção (fls. 146 a 170) dá conta de todas as irregularidades detectadas (que impediam a possibilidade de comprovação e quantificação directa e exacta da matéria tributável), indicando igualmente os critérios usados na sua determinação. É tal relatório mereceu a concordância da competente autoridade fiscal, como o comprova o despacho de “Concordo”, proferido sobre tal relatório.

Não foram assim violados os preceitos legais atrás referidos.

Nem foi violado, como alega a recorrente, o art. 121º do CPT, pois não há qualquer dúvida sobre o facto tributário, como resulta do acima exposto.

O acórdão recorrido, no que toca a este ponto, não enferma pois de qualquer vício.

### 3.2. Da imparcialidade de agente da Administração Pública.

Defende a recorrente que tendo o director distrital de finanças simultaneamente validado o relatório da inspecção tributária com base no qual decidiu, na qualidade de director de finanças, tributar a recorrente por presunções e ao decidir, como presidente da respectiva comissão, violou o disposto no art. 44º, d) do CPA.

Socorramo-nos da lei.

Dispõe o citado normativo:

“Nenhum titular de órgão ou agente da Administração Pública pode intervir em procedimento administrativo, ou em acto ou contrato

de direito público ou privado da Administração Pública nos casos seguintes:

“...  
“d) Quando tenha intervindo no procedimento como perito ou mandatário ou haja dado parecer sobre a questão a resolver”.

Pois bem.

Como resulta dos autos, o director distrital de finanças não actuou em nenhuma destas condições, pelo que não se mostra violado o preceito citado.

Aliás convém recordar que, à data, a composição da comissão distrital de revisão estava regulada na lei (art. 85º, 1, do CPT) do seguinte modo:

“A comissão de revisão será presidida pelo respectivo director distrital de finanças, *sem direito a voto*, e por dois vogais, sendo um nomeado pela Fazenda Pública e outro pelo contribuinte”.

E a decisão da reclamação estava igualmente prevista na lei (art. 87º do CPT).

Disponha tal normativo:

“1. 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.

“2. Havendo acordo, o valor encontrado servirá de base à liquidação do imposto.

“3. Não havendo acordo, o director distrital de finanças decidirá fundamentadamente no prazo de oito dias”.

Pois bem.

Como se vê, o director nem sequer intervinha como decisor na comissão de revisão, limitando-se a tentar um acordo.

Só intervinha posteriormente, num segundo momento, e caso o acordo não se concretizasse.

Ora, no caso o acordo concretizou-se.

Em termos que favoreceram objectivamente a recorrente, como referiu o seu representante na comissão, e de que a recorrente dá conta na sua petição (art. 29º).

Na verdade, houve acordo na comissão de revisão, pelo que o director distrital de finanças nem sequer teve que tomar qualquer decisão.

E refere-se isto apenas para se perceber que, no caso concreto, o director citado não necessitou sequer de qualquer decisão final, por isso que houve acordo entre as partes.

Isto sem embargo, como se disse, de não ocorrer a violação do princípio de imparcialidade.

É que o director distrital de finanças age sempre na sua qualidade de órgão da Administração Pública, sendo nessa qualidade que, em qualquer das situações, a lei o manda intervir.

Não logra pois êxito, também nesta questão, a recorrente.

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

Lisboa, 16 de Outubro de 2002. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Alfredo Madureira* — *Brandão de Pinho*.

## Acórdão de 16 de Outubro de 2002.

### Assunto:

*Nulidade do acórdão. Terceiro grau de jurisdição e art.º 12º da Lei n.º 15/2001, de 5-6. Nulidade por omissão de pronúncia.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*Das decisões proferidas, em processos pendentes, no momento da entrada em vigor do art.º 12º da Lei nº 15/2002, de 5-6, e sendo aos mesmos aplicável o art.º 120º do ETAF, cabe recurso em terceiro grau de jurisdição.*

*É nulo o 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. A violação deste dever de pronúncia gera a nulidade a que se referem os arts 668º 1 d) e 660º 2 do CPCivil e 144º 1 do CPT.*

Recurso n.º 26799 em que são recorrente A Rigorosa - Cunhos e Contrastes, L.<sup>da</sup> e recorrida a Fazenda Pública. Relator, o Ex.<sup>mo</sup> Cons.º António Pimpão.

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

1. A Rigorosa — Cunhos e Contrastes, L.da, recorre do acórdão que, no Tribunal Central Administrativo, concedendo provimento ao recurso, revogou a sentença que havia julgado improcedente a impugnação da liquidação adicional de IRC de 1992 e julgou “parcialmente procedente em parte dos juros compensatórios de 29 602 038\$00, por anulação deste montante no valor que, no período de cálculo, ultrapasse 90 dias sobre 21.06.96 (22.09.96).

Alegou formulando o seguinte quadro conclusivo:

I. Os M.mos Juízes do colectivo que votaram a favor do acórdão recorrido não deram cumprimento à obrigação de reforma do acórdão de 27/06/2000;

II. Esta obrigação decorria, para o colectivo, da declaração de nulidade decretada no acórdão do STA de 16/05/2001;

III. Não tendo dado cumprimento à obrigação de reforma do acórdão, o colectivo deixou novamente de conhecer e de se pronunciar sobre a questão probatória que a recorrente oportunamente suscitou.

IV. Ora, tendo em conta que a falta de pronúncia sobre questões que o Tribunal deva apreciar gera a nulidade da sentença, nos termos do disposto no n.º 1 do art. 144º do CPT, é de concluir que o acórdão recorrido é nulo por omissão de pronúncia.

V. O cálculo das reintegrações correspondentes às rendas pagas pelos alugueres de longa duração seguiram os critérios que resultam do art. 14º n.º 8 do Decreto Regulamentar n.º 2/90, de 12 de Janeiro, bem como as directivas das Circulares 24/91, de 19 de Janeiro, e 7/91, de 20 de Fevereiro;

VI. Tais rendas estão, pois, ao abrigo do disposto no art. 23º n.º 1 alínea d) do CIRC, pelo que devem ser consideradas custo do exercício nos precisos termos em que a ora recorrente as contabilizou;

VII. O acórdão recorrido violou, pois, o disposto no art. 23º nº 1 alínea d) do CIRC, bem como o art. 14º nº 8 do Decreto Regulamentar nº 2/90, de 12 de Janeiro, e ainda as directivas das Circulares 24/91, de 19 de Janeiro, e 7/91, de 20 de Fevereiro;

VIII. O acórdão recorrido considerou provado que as facturas relativas a bens de consumo destinados aos refeitórios da ora recorrente, que a AF, em correcção à matéria colectável, contabilizou no exercício de 1991, foram recebidas nos servidos daquela quando as contas do exercício de 1991 já estavam encerradas;

IX. Até à emissão da factura, a ora recorrente não dispunha de mais que uma guia de remessa para fazer fé do fornecimento;

X. A ora recorrente não podia contabilizar tais fornecimentos no exercício de 1991 apenas com base em guias de remessa;

XI. A ora recorrente só pagou estes fornecimentos quando recebeu as correspondentes facturas, o que apenas ocorreu em 1992, já com as contas de 1991 encerradas;

XII. O princípio da especialização de exercícios não é absoluto;

XIII. O princípio da especialização de exercícios não é posto em causa quando se imputa a um exercício custos de exercícios anteriores, desde que isso não resulte de omissões voluntárias e intencionais, destinadas a operar transferência de resultados entre exercícios;

XIV. A imputação a um exercício de custos de exercícios anteriores só pode gerar correcção à matéria colectável quando, nos termos do Ofício Circular nº 1/84 (DSAIR), esteja indiciada omissão voluntária e intencional, com o intuito de reduzir o montante de lucros tributáveis para suportar menor carga fiscal;

XV. O valor das correcções é apenas de esc. : 915.672\$00;

XVI. Não tendo ficado provadas a omissão voluntária e intencional, nem o intuito de reduzir o lucro tributável no exercício de 1992, o acórdão recorrido não poderia ter mantido a correcção em causa;

XVII. Ao fazê-lo, o acórdão recorrido violou o disposto no art. 18º nº 2 do CIRC;

XVIII. O acórdão recorrido considera não existirem quaisquer dúvidas que as verbas contabilizadas a título de ajudas de custo e despesas com deslocações e transportes correspondem efectivamente a despesas suportadas pela ora recorrente. No entanto,

XIX. O acórdão recorrido manteve a decisão da AF de não considerar tais despesas como custo do exercício, apenas porque não têm suporte documental julgado adequado;

XX. Ao manter a decisão da AF de não considerar justificadas a totalidade das despesas a este título contabilizadas, o acórdão recorrido violou o disposto no art. 23º nº 1 alínea d) do CIRC, bem como o disposto no art. 121º nº 1 do CPT (redacção do DL nº 165/95, de 15 de Julho). Por outro lado,

XXI. A ora recorrente reafirma que entende ser patente a existência de contradição entre os respectivos fundamentos, de facto e de direito, e a decisão, o que determina a nulidade do acórdão recorrido, de acordo com o disposto no art. 144º nº 1 do C.P.T. Por outro lado,

XXII. E não tendo ficado provado qualquer intuito de manipulação fiscal, por parte da recorrente, ao contabilizar tais custos no exercício de 1992, é de concluir que a matéria de facto provada é insuficiente para fundamentar a decisão de manter a correcção feita pela AF;

XXIII. O acórdão recorrido manteve igualmente a correcção à matéria colectável que consistiu em aceitar apenas 7.043.933\$00 de provisões para cobertura de créditos de cobrança duvidosa constituídas

no exercício de 1992, originando assim 11.655.628\$00 de provisões além dos limites legais;

XXIV. Entre as provisões não consideradas estão um crédito com vencimento em 23/6/89, no valor de 7.040.920\$00, e um crédito com vencimento em 4/12/89, no valor de 3.960.380\$00;

XXV. Tais créditos foram considerados de cobrança duvidosa no exercício de 1992, tendo aí sido contabilizada a respectiva provisão em 100%, nos termos do disposto no art. 34º nº 2 alínea d) do CIRC, dado estarem vencidos há mais de 24 meses;

XXVI. A ora recorrente não contabilizou qualquer percentagem de provisão relativa a estes créditos nos exercícios anteriores;

XXVII. A ora recorrente providenciou pelo recebimento destes créditos, conforme documentos de fls. 82 a 90 do processo instrutor apenso;

XXVIII. A constituição de provisão em percentagens logo a partir dos seis meses de mora é uma faculdade que assiste ao contribuinte, não uma obrigação que decorra da lei;

XXIX. O juízo sobre o momento em que se verifica a incobabilidade é da competência do contribuinte;

XXX. A lei não impede que o contribuinte constitua a provisão pela totalidade do crédito, desde que decorridos 24 meses sobre a constituição em mora e contanto que não tenha constituído provisão nos exercícios anteriores;

XXXI. O princípio da especialização de exercícios não é aplicável à constituição de provisões para a cobertura de créditos de cobrança duvidosa;

XXXII. O acórdão recorrido, ao manter esta correcção da AF, violou o disposto no art. 34º nº 2 alínea d) do CIRC;

XXXIII. O acto impugnado está insuficientemente fundamentado;

XXXIV. A fundamentação deve ser contemporânea da prática do acto, não contendo com a invalidade do mesmo a sua posterior explicitação em sede de garantia administrativa actuada pelo contribuinte;

XXXV. O acórdão recorrido, ao manter o acto impugnado com a fundamentação por ele veiculada, violou o disposto no art. 125º do C. P. Administrativo e o disposto no art. 21º do C.P.T.;

XXXVI. No que respeita aos juros compensatórios, e não estando em causa uma conduta culposa da ora recorrente, bem andou o acórdão recorrido ao anular os juros que se contaram a partir do termo do prazo de 90 dias subsequente ao termo da acção inspectiva, com fundamento em erro nos pressupostos, gerador de violação de lei. Pelo exposto,

XXXVII. Conclui a ora recorrente que o acórdão recorrido é nulo, por omissão de pronúncia e por contradição entre os fundamentos, de facto e de direito, e a decisão, e, além disso, viola o disposto nos arts. 18º nº 2, 23º nº 1 alínea d) e 34º nº 2 alínea d) do CIRC, o art. 14º nº 8 do Decreto Regulamentar nº 2/90, de 12 de Janeiro, os arts. 21º e 121º nº 1 do C.P.T. e o art. 125º do C. P. Administrativo.

A EMMP sustenta que não deve conhecer-se do presente recurso pois que, nos termos do artº 12º da Lei nº 15/2001, de 5-6, passou imediatamente a ser aplicável aos presentes autos o CPPT pelo que do acórdão do TAC não cabia recurso para este STA.

Sustenta a recorrente que deve considerar-se improcedente a questão prévia suscitada pela EMMP.



2. O acórdão recorrido reproduziu a seguinte matéria de facto dada como provada pela sentença proferida no tribunal tributário de 1ª instância:

1. A impugnante encontrava-se, em 1992, colectada em IRC (regime normal de tributação), área da 4 RF de Sintra (Queluz), pelo exercício da actividade de fabricação de moldes metálicos.

2. Com referência ao exercício de 1992, a impugnante apresentou a competente declaração mod. 22 de IRC, na qual apurou a matéria colectável de 19 335 892\$00, tendo procedido, ainda, ao apuramento de imposto no montante de 747 093\$00 e despesas confidenciais no valor de 465 794\$00.

3. Os Serviços de Fiscalização Tributária do Distrito de Lisboa, após exame à escrita da impugnante, visando o exercício supra-referenciado, concluíram pela necessidade de introduzir correcções técnicas aos resultados declarados por aquela, desde logo, relativamente aos alugueres de longa duração das viaturas ligeiras de passageiros, correcção que resultou da diferença entre o valor da amortização financeira incluída nas rendas pagas e o valor da reintegração máxima, correspondente ao mesmo período, que poderia ser praticada caso as viaturas tivessem sido adquiridas directamente.

4. A correcção aludida em 3. cifrou-se, inicialmente, em 1 515 462\$00 e, após rectificação derivada da duplicação da valores relativos a uma das viaturas, no montante de 1 241 374\$00, correspondente à diferença entre o montante da amortização financeira não aceite fiscalmente (5 052 181\$00) e o valor acrescido no quadro 17 da declaração mod. 22 (3 810 807\$00).

5. No tratamento da questão versada nos pontos 3. e 4., a AF considerou que o valor de aquisição de uma viatura ligeira de passageiros deve conter (acrescer) o IVA, quando este não for dedutível, situação calhada às viaturas alugadas pela Ite, todas ligeiras de passageiros, enquanto esta considerou o valor dos contratos sem IVA.

6. A Ite, em Janeiro de 1992, contabilizou facturas relativas a consumos (compra de carne e peixe para ser confeccionado no refeitório que explorava por sua conta, aí fornecendo refeições aos seus empregados) de Dezembro de 1991, no valor de 915 672\$00.

7. Invocando o cumprimento da regra da especialização do exercício, os serviços de fiscalização imputaram ao exercício de 1991 o custo aludido em 6., contabilizado em 1992.

8. As facturas respeitantes às aquisições indicadas em 6. só foram recepcionadas (entregues nos seus serviços administrativos) pela Ite quando as contas do exercício de 91 já estavam encerradas.

9. A Ite contabilizou na conta 64.84.001 ajudas de custo/despesas com pessoal, para o ano de 1992, no montante de 63 047 600\$00.

10. Os recibos comprovativos das despesas acusadas em 9. não discriminam, por exemplo, os dias e horas de partida e chegada, bem como os locais de destino, não dispondo a Ite de listagens do sistema de controlo electrónico dos tempos de presença dos seus empregados.

11. Relativamente a estas ajudas de custo, os serviços de fiscalização apuraram o registo de entrada em caixa de um cheque cujo número não é indicado, ao contrário do que acontece com todos os outros, para pagamento a dinheiro da totalidade das importâncias contabilizadas, sendo certo que os competentes extractos bancários não apresentam nenhum cheque relacionado com aquele movimento de caixa, mas sim um outro movimento relativo a pagamentos de ordenados por transferência bancária.

12. No mês de Maio de 1992, para um universo de 121 funcionários a Ite emitiu 89. recibos de ajudas de custo.

13. Posto o circunstancialismo descrito em 10 a 12, os serviços de fiscalização consideraram o montante indicado em 9. como despesa confidencial ou indevidamente documentada, não dedutível para efeito de determinação do lucro tributável e encontrando-se sujeita a tributação autónoma, nos termos do artº 4º do DL 192/90 de 9.6.

14. Para o exercício de 1992, a Ite contabilizou despesas com deslocações e estadas dos seus funcionários no montante total de 15 674 458\$00.

15. Os documentos relativos às despesas indicadas em 14. não discriminam por cada dia de deslocação os quilómetros efectuados ou o local de destino.

16. A Ite, no exercício de 1992, constituiu provisões para créditos de cobrança duvidosa no montante global de 18 709 561\$00, entre as quais:

— uma no valor de 7 040 920\$00, igual ao saldo, vencido em 23.6.1989 da cliente Polimarkets;

— outra no valor de 3 960 380\$00, igual ao saldo vencido em 4.12.1989, da cliente Ina Bearing Company.

17. Do total das provisões acusadas em 16., os serviços de fiscalização aceitaram o valor de 7 043 933\$00, correspondente à aplicação das taxas de 50 e 25% de créditos vencidos, respectivamente, em 1990 e 1991/2, com o inerente acréscimo, a título de provisões além dos limites legais, de 11 665 628\$00.

18. Em resultado, além de outras, das correcções vindas a aludir, o lucro tributável do exercício de 1992 foi alterado para 128 172 662\$00, tendo, no seguimento e em 6.12.96, sido efectuada a liquidação adicional de IRC no montante de 39 928 330\$00, despesas confidenciais no valor de 6 770 555\$00 e juros compensatórios de 29 602 038\$00, no total de 76 300 923\$00, montante que, subtraído o de anterior liquidação, se fixou em 75 088 036\$00. com termo do prazo de cobrança voluntária em 27.1.1997.

19. Dirigida ao DDF da Lisboa, em 30.1.97, a impugnante apresentou reclamação graciosa visando a liquidação adicional referida em 18., a qual, por despacho datado de 5.8.97, que lhe foi notificado em 13.8.97, foi parcialmente deferida, no sentido de não o sujeitar, embora não o considerando como custo, a tributação autónoma, nos termos do artº 4º do DL 192/90 de 9.6, o montante de 63 047 600\$00, para além de se haver procedido à rectificação indicada no item 4.

20. A Ite em 20.8.97, apresentou na RF do 8º BF de Lisboa a p.i. desta impugnação, a qual deu entrada na 4.ª RF de Sintra (a competente) em 11.9.97.

3.1. Importa, primeiramente, conhecer da questão suscitada pela EMMP quando sustenta que não deve conhecer-se do presente recurso pois que, nos termos do art.º 12º da Lei nº 15/2001, de 5-6, passou a ser aplicável aos presentes autos o CPPT pelo que do acórdão do TAC não cabia recurso para este STA.

Sobre esta questão entendeu já este STA, em 24-4-2002, Rec. 26.679 e 5-6-2002, Rec. 371-02, que, mesmo após a entrada em vigor do art.º 12º da Lei n.º 15/2001, de 5-6, nos processos pendentes, nessa data, continua a ser admissível o recurso de terceiro grau.

E esta orientação parece-nos de acompanhar.

Com efeito o art.º 12º da Lei n.º 15/2001, de 5/6, estabelece que "os procedimentos e processos pendentes regulados pelo Código de

Processo Tributário, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 154/91, de 23 de Abril, passam a reger-se pelo Código de Procedimento e de Processo Tributário, sem prejuízo do aproveitamento dos actos já realizados”.

Conforme se escreveu no último acórdão citado e que passaremos a acompanhar o que se pretendeu foi pôr fim à aplicação aos procedimentos e processos pendentes das normas do Código de Processo Tributário (aprovado pelo DL. n.º 154/91) que se lhes aplicavam por força do disposto no art.º 4º do DL. n.º 433/99, de 26/10, para lhes passarem a ser aplicáveis as normas do CPPT. Como os graus de jurisdição não estavam regulados no CPT o fim da aplicação das normas deste código aos processos pendentes em nada altera a situação anterior quanto à admissibilidade abstracta dos graus de recurso então existentes pois que os graus de recurso continuam a ser os mesmos que até aí existiam.

É este o sentido daquela norma de direito transitório pois que o que refere é que os procedimentos e processos pendentes regulados pelo CPT passam a reger-se pelo CPPT. Por isso e porque os graus de jurisdição não estão regulados no CPT deve concluir-se não caberem no âmbito de aplicação daquele mencionado art.º 12º.

Com efeito o CPT só regulava a admissibilidade dos recursos jurisdicionais e o seu regime relativamente à matéria das contra-ordenações fiscais não aduaneiras (art.º 223º) remetendo o mesmo CPT nos processos e impugnação judicial e oposição para o regime próprio dos recursos jurisdicionais do Supremo Tribunal Administrativo (art.ºs 169º e 171 n.º 5 do CPT), sendo estes regulados integralmente pelo ETAF, LPTA e legislação subsidiária, nos termos dos art.ºs 102º e segs. e 131º n.º 1 da LPTA.

É certo que o terceiro grau de jurisdição foi eliminado pelo Decreto-Lei n.º 229/96, de 29/11, mas no art.º 120º do ETAF, na redacção introduzida por tal decreto-lei, o mesmo foi mantido para os processos instaurados antes da sua entrada em vigor ao estabelecer que “a extinção do anterior 3º grau de jurisdição no contencioso tributário operada pelo presente diploma apenas produz efeitos relativamente aos processos instaurados após a sua entrada em vigor”.

É este preceito normativo entrou em vigor em 15/9/97, como consequência do início de funcionamento do Tribunal Central Administrativo, nos termos dos art.ºs 5º do DL. n.º 229/96, art.º 114 do ETAF e da Portaria n.º 398/97, de 18/6 pelo que tendo os presentes autos dado entrada em 20-08 97 beneficiam, ainda, da possibilidade de recurso jurisdicional em terceiro grau.

Parece que o legislador da Lei n.º 15/2001 não pretendeu alterar o regime de recursos constante daquele diploma estatutário dos tribunais administrativos e fiscais.

Ainda, conforme se escreveu no mesmo acórdão citado, a solução de não abolir a possibilidade do recurso quando a mesma decorria da lei vigente no momento em que o processo foi instaurado, foi a que foi seguida, quer pelo legislador do DL. n.º 375-A/99, de 20/09 (art.º 8º n.º 2), quando veio suprimir a possibilidade de vários recursos para o STJ por virtude da alteração de várias disposições do CPC e dos Códigos dos Registo Predial, Comercial e Civil, do Notariado e da Propriedade Industrial, quer pelo art.º 24º da Lei n.º 3/99, de 13/01 (Lei da Organização e Funcionamento dos Tribunais Judiciais), ao dispor que a admissibilidade dos recursos por efeitos das alçadas é regulada pela lei em vigor ao tempo em que foi instaurada a acção.

Do exposto parece resultar que o legislador do art. 12º da Lei n.º 15/2001 não quis interferir com o regime de admissibilidade dos diferentes graus de recurso que então vigoravam, mantendo-se, por isso, em vigor aquele art.º 120º do ETAF.

Resta concluir que o art.º 12º da Lei n. 15/2001, de 5-6, ao determinar a aplicação do CPPT aos procedimentos e processos pendentes regulados pelo CPT não alterou de recursos jurisdicionais para o STA em processos de impugnação judicial e designadamente as condições da sua admissibilidade que estavam regulada pelo ETAF e não pelo CPT.

Improcede, nos termos expostos, a questão prévia suscitada pela EMMP.

3.2. A recorrente defende, nas conclusões I a IV a nulidade do acórdão, por omissão de pronúncia, nos termos do disposto no n.º 1 do art. 144º do CPT, pois que não teria o mesmo cumprido a obrigação de reforma do acórdão de 27/06/2000 o que decorria, para o colectivo, da declaração de nulidade decretada no acórdão do STA de 16/05/2001 pelo que deixou, novamente, de conhecer e de se pronunciar sobre a questão probatória que a recorrente oportunamente suscitou.

Este acórdão do STA afirmou, cfr. fls. 242 e 243, que depois de a sentença proferida em primeira instância haver afirmado que não se provaram os factos constantes dos art.ºs 56º, 57º, 66º, 67º e 79º nas conclusões das alegações de recurso perante o TCA, a recorrente sustentou que tais factos deviam ser dados como provados para todos os devidos e legais efeitos não tendo o acórdão do TCA tomado posição sobre a matéria de facto que a recorrente contraditava e pretendia que fosse dada como provada pelo que concluiu que sobre tal matéria o acórdão recorrido não emitiu pronúncia.

Acrescentou que se impunha que o acórdão do TCA tomasse posição nesta assinalada contenda pelo que, sendo omissa sobre tal questão probatória, é nos termos do art. 144º, 1, do CPT, nulo.

Concluiu que se impõe que o Tribunal Central Administrativo emita pronúncia, no tocante à matéria de facto, sobre as questões suscitadas pela recorrente, e que acima deixamos explicitada.

Deveria, por isso, o TCA, em cumprimento do acórdão do STA, apreciar aquela questão que se prendia com saber se estavam o não provados os factos constantes dos art.ºs 56º, 57º, 66º, 67º e 79º das conclusões das alegações do recurso que havia sido interposto para o TCA.

E o acórdão do TCA, agora em recurso, não se pronunciou sobre se tais factos se encontravam o não provados, nos presentes autos.

Com efeito depois de a fls. 253 afirmar que a sentença proferida em 1ª instância havia julgado provada “a matéria de facto que segue” acrescentou a fls. 255 que “foram dados como não provados os factos alegados na petição inicial sob os art.ºs 56º, 57º, 66º, 67º e 79º”.

E a fls. 257 afirmou o acórdão agora recorrido que em obediência àquele acórdão do “STA de 16-05-01, proferido em via de recurso e constante de fls. 239/244, cumpre reformar o acórdão proferido nesta instância e a fls. 163/194, como segue”.

A fls. 258, ponto 9 e 10 transcreveu os artigos 56º, 57º, 66º, 67º e 79º da petição inicial acrescentando no ponto 11, igualmente de fls. 258, que “não assiste razão à recorrente, pelas razões especificamente destacadas no acórdão, respectivamente, nos subtítulos se-

guintes: ” 3º Regime fiscal de custos com o pessoal por ajudas de custo, deslocações e estadas:

qq. 10, 11, 12 e 13; Valor: 63 047 600\$00

qq. 14 e 15; Valor: 15 674 458\$00 e

4º Provisões para cobertura de créditos de cobrança duvidosa; qq. 16 e 17, valor: 13. 665 628\$00 para cujo texto se remete”.

É, por isso, pertinente o voto de vencido constante do acórdão em apreciação (cfr. fls. 269) no qual se escreveu que ”o presente acórdão à omissão de pronúncia decretada pelo STA alvitra apenas que «pelas razões especificamente destacadas no acórdão» ( ... ) «para cujo texto se remete» cfr. ponto 11 do presente acórdão” pelo que não tomou posição sobre se tais artigos estavam ou não provados nos presentes autos sendo, por isso, ”omisso na . . . questão probatória que divide a recorrente e a sentença recorrida”.

Ocorre, nos termos expostos, a invocada nulidade por omissão de pronúncia, nos termos do artº 144º 1 do CPT e 668º 1 d) do CPCivil.

Existe tal nulidade quando a sentença 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.

Para 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.

O acórdão recorrido não se pronunciou sobre as indicadas questões suscitada pela recorrente, pelo que existe a suscitada nulidade por omissão de pronúncia.

4. Nos termos expostos acorda-se em conceder provimento ao recurso e revoga-se o acórdão recorrido.

Sem custas.

Lisboa, 16 de Outubro de 2002. — *António Pimpão* (relator) — *Mendes Pimentel* — *Vitor Meira*.

## Acórdão de 16 de Outubro de 2002.

### Assunto:

*IRS. Segurança Social. Contribuições obrigatórias.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*I — As leis fiscais que usam termos próprios de outro ramo do direito devem interpretar-se, em regra, com o sentido que aí têm.*

*II — A expressão ”contribuições obrigatórias para regimes de protecção social”, utilizada no art.º 25.º, n.º 2, do CIRS, deve entender-se no sentido de contribuições não integrantes dos esquemas de prestações complementares da iniciativa dos particulares.*

### III — São contribuições obrigatórias as estabelecidas para a contagem do tempo do serviço militar, ainda que o contribuinte tivesse de fazer um requerimento.

Recurso n.º 26.829, em que são recorrente Domingos Soares Brandão e recorrida a Fazenda Pública, e em que foi Relator o Exmo. Juiz Conselheiro Dr. Almeida Lopes.

Com fundamento em vício de violação de lei, DOMINGOS SOARES BRANDÃO, residente no lugar das Nabiças, freguesia de Cabreiros, concelho de Braga, deduziu impugnação judicial contra o acto de liquidação de IRS do ano de 1998, praticado pela 2.ª Repartição de Finanças de Braga, pedindo a sua anulação por violação do art.º 25.º, n.º 2, do CIRS.

Por sentença de fls. 29 e seguintes, o Tribunal Tributário de Braga negou provimento ao recurso, por ter entendido que as contribuições pagas à Caixa Geral de Aposentações, porque a requerimento do contribuinte e para obter uma vantagem (contagem dos anos de serviço militar) não têm a natureza de contribuições obrigatórias, exigida pelo art.º 25.º, n.º 2, do CIRS.

Não se conformando com esta sentença, dela recorreu o contribuinte para este STA, sustentando que se trata de contribuições obrigatórias, ainda que ele tivesse feito requerimento para esses descontos.

Não houve contra-alegações da Fazenda Pública.

Neste STA, o MºPº emitiu douto parecer nos termos do qual se deve conceder provimento ao recurso.

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

Vem dado como provado que o contribuinte incluiu a quantia de 297.961\$00 da declaração de IRS de 1998, de dívidas pagas à Caixa Geral de Aposentações por contagem do tempo do serviço militar obrigatório.

O que está em causa é a correcta interpretação da expressão ”contribuições obrigatórias para regimes de protecção social”, constante do art.º 25.º, n.º 2, do CIRS, na versão anterior à dada pela Lei n.º 87-B/98, de 31 de Dezembro (por erro, o Mº Juiz a quo tomou em conta esta última redacção).

Dizia essa norma: ”SE, PORÉM, AS CONTRIBUIÇÕES OBRIGATÓRIAS PARA REGIMES DE PROTECÇÃO SOCIAL EXCEDEREM O LIMITE FIXADO NO NÚMERO ANTERIOR, AQUELA DEDUÇÃO SERÁ PELO MONTANTE TOTAL DESAS CONTRIBUIÇÕES”.

Então, o que são contribuições obrigatórias para regimes de protecção social?

O tribunal a quo seguiu uma interpretação intuitiva: são as contribuições que não dependem da opção do contribuinte.

Solução errada e de metodologia a não seguir em sede de interpretação das leis.

Nos termos do art.º 11.º, n.º 2, da Lei Geral Tributária, sempre que, nas normas fiscais, se empreguem termos próprios de outros ramos do direito, devem os mesmos ser interpretados no mesmo sentido daquele que aí têm, salvo se outro decorrer directamente da lei.

A expressão ”contribuições obrigatórias para regimes de protecção social” é um termo próprio do direito da segurança social, pelo que, na falta de definição da lei fiscal, deve ser entendido com o sentido que tem no direito da segurança social.

Ao tempo em que o CIRS foi elaborado, estava em vigor a Lei da Segurança Social aprovada pela Lei n.º 28/84, de 14 de Agosto. Nos termos do seu art.º 10.º, n.º 1, os regimes de segurança social (ou de protecção social) eram o regime geral e o regime não contributivo. O regime geral estava descrito nos art.ºs 28.º a 32.º.

Nos termos do art.º 24.º, os beneficiários e as respectivas entidades empregadoras "são obrigados a contribuir para o financiamento do regime geral". De acordo com o n.º 2, as contribuições são determinadas pela incidência das percentagens fixadas na lei sobre as remunerações. Está aqui consagrado o princípio da legalidade tributária: cada um paga o que a lei determina.

Estes são os regimes obrigatórios, porque impostos por lei.

A par destes regimes de protecção social, a lei previa no art.º 62.º regimes de protecção social por "iniciativa dos particulares", que são os "esquemas de prestação complementar". Diz o art.º 62.º, n.º 1, que "podem ser instituídos por iniciativa dos interessados esquemas complementares das prestações garantidas pelo regime geral". Quem quiser beneficiar desses esquemas complementares terá de pagar as quotizações correspondentes (art.º 65.º).

Esta lei manteve em vigor os regimes de protecção social da função pública (art.º 70.º).

Resulta destas disposições gerais do direito da segurança social que contribuições obrigatórias para regime de protecção social são todas aquelas que não resultam da iniciativa dos particulares ou que não são esquemas de prestações complementares ao regime geral da segurança social.

Ora, o regime geral da função pública - Caixa Geral de Aposentações - não é composto por esquemas de prestações complementares resultantes da iniciativa dos particulares. É o regime especial para a função pública resultante da lei - Estatuto da Aposentação.

Deste modo, não é pelo facto de o recorrente ter feito um requerimento para lhe ser contado o tempo da prestação do serviço militar que as prestações correspondentes passam a ser prestações facultativas. São contribuições obrigatórias porque impostas por lei, sendo o montante respectivo fixado na lei e não ficando na disponibilidade dos interessados. Tanto são contribuições obrigatórias aquelas que são pagas todos os meses, como aquelas que são fixadas em prestações, como foi o caso.

Não consta da matéria de facto dada como provada que o recorrente tivesse enveredado por esquemas de prestações complementares do regime geral. Sempre se manteve no regime geral da função pública, regime esse que é especial relativamente à Lei da Segurança Social vigente ao tempo.

Hoje, as Bases Gerais do Sistema de Solidariedade e de Segurança Social constam da Lei n.º 17/2000, de 8 de Agosto, que abrange o subsistema de protecção social da cidadania (art.ºs 24.º a 39.º), o subsistema de protecção à família (art.ºs 40.º a 46.º) e o subsistema previdencial (art.ºs 47.º a 63.º). O sistema de segurança social obedece aos princípios da diversidade das fontes de financiamento e da adequação selectiva (art.º 78.º). A diversificação das fontes de financiamento implica a ampliação das bases de obtenção de recursos financeiros (art.º 79.º). Mantém os regimes complementares de iniciativa particular (art.ºs 94.º a 100.º), mas foram criados os regimes complementares de iniciativa pública (art.º 93.º).

Deste modo, a sentença recorrida, com o devido respeito, não interpretou a lei fiscal (art.º 25.º, n.º 2, do CIRS, redacção anterior

à Lei n.º 87-B/98, de 31 de Dezembro) no mesmo sentido daquele que a expressão "contribuições obrigatórias" tem no direito da segurança social, pelo que há erro de julgamento por erro de interpretação da lei. Em direito, e ao contrário do que acontece na política, nem tudo o que parece é.

Neste sentido, pode ver-se o acórdão deste STA de 2.6.99, publicado nos AD 457/37 e no BMJ 488/224.

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

Sem custas.

Lisboa, 16 de Outubro de 2002. — *Almeida Lopes* (relator) — *António Pimpão* — *Mendes Pimentel*.

## Acórdão de 23 de Outubro de 2002.

### Assunto:

*Fundamentos de oposição.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*O facto de um imposto não ser devido ou de se ter direito a isenção de imposto não são fundamentos de oposição à execução fiscal.*

Recurso n.º 196/02. Recorrente: Sindicato dos Trabalhadores da Indústria Metalomecânica do Distrito de Lisboa; Recorrido: Fazenda Publica; Relator: o Exm.º Cons.º Dr. Almeida Lopes.

Com fundamento em estar dispensado das obrigações referidas nas alíneas b), c), d) e g) do n.º 1 do art.º 28.º do CIVA, pelo que lhe não pode ser aplicado o disposto no art.º 83.º do CIVA, o Sindicato dos Trabalhadores da Indústria Metalúrgica e Metalomecânica do Distrito de Lisboa, com sede na Av. D. Carlos I, em Lisboa, deduziu oposição à execução fiscal que contra si foi promovida para cobrança coerciva de 300.000\$00 de IVA do ano de 1998.

Por despacho de fls. 22, o Tribunal Tributário de Lisboa (1.º Juízo) indeferiu liminarmente a oposição pelo facto de o fundamento alegado não caber em qualquer dos fundamentos legais de oposição.

Não se conformando com este despacho, dele recorreu o oponente, tendo apresentado as suas alegações de fls. 30 a 32, nas quais concluiu que o acto de liquidação padece da nulidade de direito civil prevista no art.º 280.º do Código Civil pelo facto de o imposto não ser devido e o recorrente estar isento.

Neste STA, o M.º P.º emitiu douto parecer nos termos do qual se deve provimento ao recurso.

Corridos os vistos cumpre decidir.

Salvo o devido respeito, o recorrente labora num grande erro de direito. Para concluir como concluiu, pela nulidade do acto de liquidação, serviu-se das disposições da lei civil sobre nulidade dos actos.

Ora, aqui não se aplica o Código Civil mas as regras do direito administrativo e fiscal.

Os actos de liquidação podem ser nulos (art.ºs 103.º, n.º 3 e 124.º do CPPT). Mas as causas de nulidade dos actos de liquidação são apenas as que constam do art.º 133.º do Código de Procedimento Administrativo, entre as quais se conta o caso de o imposto não ser devido ou o caso de haver lugar a isenção.

Então, se o imposto não é devido ou se o recorrente tem direito à isenção, só tinha um caminho para se defender: deduzir impugnação judicial contra o acto de liquidação, dentro do prazo legal.

Em vez disso, o recorrente deixou passar o prazo para deduzir impugnação judicial e só agora, em sede de execução fiscal, é que decidiu impugnar o acto de liquidação.

Mas agora é tarde, pois, nos termos do art.º 204.º, n.º 1, al. h) do CPPT, a ilegalidade do acto de liquidação só é fundamento de oposição à execução fiscal “sempre que a lei não assegure meio judicial de impugnação ou recurso contra o acto de liquidação”.

Ora, a lei assegurou esse direito ao recorrente, nos termos do art.º 102.º do CPPT.

O que aconteceu foi que o recorrente não quis utilizar a impugnação na altura própria, mas então *sibi imputet*.

Daí que não se possa, agora, convolar a oposição em impugnação. Nestes termos, acordam os juízes deste STA em negar provimento ao recurso e em confirmar o despacho recorrido.

Custas pelo recorrente, com 50 % de procuradoria.

Lisboa, 23 de Outubro 2002. — Almeida Lopes (relator) — António Pimpão — Mendes Pimentel.

### Acórdão de 23 de Outubro de 2002.

Recurso n.º 540/02, em que são recorrente a Fazenda Pública e recorrido Pompeu Garcia Monteiro Grilo. Relator: Exmo. Juiz Conselheiro Dr. António Pimpão (por vencimento).

Com fundamento em vício de violação de lei (a norma de incidência da taxa abrange os proprietários e não os rendeiros) e em vício de forma na constituição do Júri Avindor para onde fez uma reclamação, POMPEU CORREIA MONTEIRO GRILO, residente na Rua Machado de Castro, lote 5, 5.º A, Coimbra, deduziu impugnação judicial contra o acto de liquidação da taxa de conservação e exploração praticado pela Associação de Beneficiários da Obra de Fomento Hidroagrícola do Baixo Mondego, com sede em Quinhendros, Montemor-o-Velho, pessoa colectiva de direito público.

Por sentença de fls. 83 e seguintes, o Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Coimbra anulou o acto de liquidação, à uma pelo facto de o impugnante ser rendeiro dos prédios tributados e não seu proprietário, e, à outra, pelo facto de a Lei do Arrendamento Rural proibir que as taxas fiquem a cargo dos rendeiros.

Não se conformando com esta sentença, dela recorreu a Fazenda Pública para este STA, tendo apresentado as suas alegações de fls. 100 e seguintes, nas quais concluiu que a taxa, por força do art.º 66.º do DL 269/82, de 10 de Julho, incide sobre os rendeiros como be-

neficiários e utentes que são a título precário da Obra de Fomento Hidroagrícola do Baixo Mondego. Sobre a disposição da Lei do Arrendamento Rural, a Fazenda Pública nada disse.

O impugnante contra-alegou, sustentando a sentença recorrida.

Neste STA, o M.ºP.º emitiu douto parecer nos termos do qual se deve negar provimento, pois a recorrente deixou transitar em julgado a decisão da questão da violação da Lei do Arrendamento Rural.

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

Para tomar a decisão que tomou o M.º Juiz *a quo* decidiu duas questões distintas:

1.ª) A taxa incide sobre o proprietário ou sobre o rendeiro?

2.ª) Por força da Lei do Arrendamento Rural, o rendeiro poderá ser o sujeito passivo de taxas devidas pelos prédios arrendados?

A primeira questão foi decidida no sentido de a taxa só poder ser liquidada ao proprietário e não ao rendeiro. A segunda questão foi decidida no sentido de que, por força do disposto no art.º 4.º, al. b) do DL 385/88, de 25 de Outubro (Lei do Arrendamento Rural), aos rendeiros nunca poderão ser exigidas taxas que incidam sobre prédios compreendidos no arrendamento e que sejam devidas pelo senhorio.

Estão em causa vários prédios, descritos no art.º 3.º da petição inicial.

Na sentença, o M.º Juiz *a quo* não discriminou quais os prédios em que o impugnante é rendeiro ou proprietário.

Na conclusão 3), a Fazenda alude às duas qualidades, de rendeiro e de proprietário.

Saber quais os prédios em que o recorrido é rendeiro ou aqueles em que é proprietário é manifestamente uma questão de facto.

Tanto basta para termos de concluir que o recurso não trata de matéria exclusivamente de direito, pelo que competente para dele conhecer é o TCA e não este STA (art.º 32.º, n.º 1, al. b) e 41.º, n.º 1, al. a), do ETAF).

Nestes termos, acordam neste STA em declarar o Tribunal incompetente em razão de hierarquia e em declarar competente o TCA.

Sem custas.

Lisboa, 23 de Outubro de 2002. — António Pimpão (relator por vencimento) — Mendes Pimentel — Almeida Lopes (vencido, pois o recurso trata exclusivamente de matéria de direito).

### Acórdão de 23 de Outubro de 2002.

#### Assunto:

Terceiro grau de jurisdição e art.º 12.º da Lei n.º 15/2001, de 5-6. Fundamentação do acto e notificação deste.

#### Doutrina que dimana da decisão:

Das decisões proferidas, em processos pendentes, no momento da entrada em vigor do art.º 12.º da Lei n.º 15/2002, de 5-6, e sendo aos mesmos aplicável o art.º 120.º do ETAF, cabe recurso em terceiro grau de jurisdição.

*Diversa da questão da falta de fundamentação do acto tributário é a da notificação da fundamentação deste já que se trata de realidades distintas com consequências diversas pois que a falta da primeira leva à anulação do acto por vício de forma e a falta da segunda constitui irregularidade sanável que não inquina a validade do acto uma vez que a notificação constitui elemento exterior e posterior ao acto tributário da liquidação enquanto que a fundamentação do acto impugnado integra o procedimento administrativo que a este conduz.*

Recurso nº 670/02 em que é recorrente Riboira & Riboira, L.da e recorrida a Fazenda Pública. Relator, o Ex.mo Cons.º António Pimpão.

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

1. Riboira e Riboira, L.da, recorre do acórdão que, no Tribunal Central Administrativo, negando provimento ao recurso, confirmou a sentença que havia julgado improcedente a impugnação da liquidação adicional de IRC 1993.

Alegou formulando o seguinte quadro conclusivo:

1. A Administração Fiscal, no caso vertente, recorreu aos métodos indiciários na determinação da matéria tributável, por aplicação do disposto nos artigos 51º a 56º do CIRC, que são inconstitucionais, tendo violado o estabelecido no artigo 104º, n.º 2 da C. da Rep. Portuguesa; sem qualquer fundamento, não conheceu o Tribunal recorrido da invocada inconstitucionalidade.

2. O Tribunal recorrido sufragou o entendimento de que a determinação da matéria tributável se fez com recurso a correcções técnicas, não tendo, contudo, demonstrado que assim fosse, através da indicação dos elementos de facto e das normas jurídicas em que se fundamentou a decisão.

3. O acto tributário não se encontra fundamentado, nem de facto, nem de direito, não constando, aliás, dos autos, nomeadamente do relatório dos serviços de fiscalização, elementos, de facto e de direito, que o possam fundamentar.

4. De resto, e por isso mesmo, do elenco dos factos que o Tribunal recorrido considerou provados não é possível concluir pela sua fundamentação;

5. O despacho do Ex.mo Sr. Director Distrital de Finanças, contrariamente do entendimento do Tribunal da 1ª Instância e do Tribunal ora recorrido, não é fundamento do acto tributário, pelas seguintes razões:

- dele não consta qualquer declaração de concordância com anteriores pareceres, informações ou propostas;
- limita-se, apenas, a dar uma ordem de tramitação processual;
- o acto teria de ser praticado pelos Serviços Centrais da Direcção Geral das Contribuições e Impostos;
- o acto da liquidação impugnado não contém a assinatura do seu autor.

6. Se fosse de considerar, por mera hipótese, que o acto administrativo se encontra fundamentado, certo é que a impugnante, como reconhece o Tribunal recorrido, não foi notificada dessa impugnação.

7. E assim sendo, "tal falta de notificação constitui preterição de formalidade ou vício de forma do processo de liquidação, invalidando esta", como decidiu o STA - Ac. Doutriniais, Ano XXXIX, n.º 458, pp. 195 a 207.

8. Por outro lado, não tendo sido notificada à impugnante a fundamentação do acto tributário, a Administração violou os seus direitos e garantias, nomeadamente os artigos 53º e 54º do CIRC e 268º, n.º 3 da C. Rep. Portuguesa, preterindo o seu direito de audiência prévia, como também decidiu o STA - Ac. Doutriniais, Ano XXXIX, n.º 466, pp. 1275 a 1283.

9. O Tribunal recorrido violou:

Dada a determinação da matéria colectável com recurso aos métodos indiciários, por aplicação dos artigos 51º e 52º do CIRC, o artigo 104º, n.º 2 da C. Rep. Portuguesa, por serem aquelas normas inconstitucionais; por não se encontrar fundamentado o acto tributário, nem dele constar a assinatura do seu autor, os artigos 21º do C. P. Tributário e 123º e 125º do C. P. Administrativo e 268º, n.º 3 da C. da Rep. Portuguesa; por não ter a administração fiscal notificado a impugnante da fundamentação do acto tributário – na mera hipótese de se considerar que a fundamentação do acto existe - os artigos 21º do C. P. Tributário e 268º da C. Rep. Portuguesa.

Nestes termos deve conceder-se provimento ao presente recurso e, consequentemente, revogando-se o acórdão recorrido:

a) Declarar-se que a Administração Fiscal recorreu aos métodos indiciários na determinação da matéria colectável, por aplicação dos artigos 51º e 52º do CIRC, que são inconstitucionais, violando, deste modo, o disposto no n.º 2 do artigo 104º da C. Rep. Portuguesa;

Se assim se não entender, por violação dos artigos 21º do C. P. Tributário, 123º, 125º e 133º, al. d) do C. P. Administrativo, 3º, n.º 2 e 268º, n.º 3 da C. Rep. Portuguesa:

b) Declarar-se nulo e de nenhum efeito o acto tributário, por não se encontrar fundamentado, nem de facto, nem de direito, nem a douta sentença recorrida;

Se outro ainda for o entendimento,

c) Declarar-se inválido, ou ineficaz, e como tal insusceptível de produzir quaisquer efeitos na esfera jurídica da impugnante, o acto tributário, no caso de se considerar fundamentado, mas não notificada a fundamentação à impugnante.

A EMMP entende que não deverá tomar-se conhecimento do presente recurso pois que sendo aplicável à situação dos presentes autos o CPPT, por força do art.º 12º da Lei nº 15/2001, de 5-6, e porque o acórdão recorrido foi proferido em 2-10-2001 do mesmo apenas caberia recurso para este STA com fundamento em oposição de acórdãos e não terceiro grau de recurso.

Contra o assim promovido insurge-se a recorrente sustentando que do acórdão do TCA cabe recurso para este STA.

2. O acórdão recorrido fixou o seguinte quadro factual:

1. A escrita/contabilidade da impugnante foi objecto de uma acção de fiscalização efectuada por um funcionário afecto ao Serviço de Prevenção e Inspecção Tributária, da DDF de Viseu - fls. 15 a 44 - em consequência da qual foi alterada a matéria colectável para efeito de IRC do ano de 1993, dando origem à liquidação adicional no montante de 2 000 759\$00.

2. O lucro tributável para efeitos de IRC foi corrigido no valor de 4 480 800\$00 e correspondem a documentos contabilizados, con-

siderados como referentes a operações simuladas - informação de fls. 49/50 e doc. nº 3 junto com a petição.

3. Não houve recurso a métodos indiciários - informação de fls. 49/50 e doc. nº 3 junto com a petição.

4. A liquidação foi remetida à impugnante em 11.4.96, mediante o ofício nº 73134897 com a indicação do procº nº 133/19.5 - doc. nº 1 e 2 junto com a petição.

5. Nessa liquidação consta a indicação da entidade que praticou o acto, a indicação da destinatário e os seguintes dizeres: "Fica V. Exa. notificado para, no prazo de 30 dias a contar do 3º dia posterior ao do registo, efectuar pagamento mediante apresentação da nota de cobrança que se junta, da importância de 2 000 759\$00, proveniente da liquidação adicional de IRC relativa ao exercício de 1993 efectuada nos termos do artº 77º do CIRC, conforme demonstração anexa..." - doc. nº 2 junto com a petição.

6. Dela não consta qualquer assinatura - doc. nº 2 junto com a petição.

7. O ofício nº 7313 refere: "para efeitos de documentar a liquidação n.º 8310009029 de IRC do ano de 1993 na importância de 2 000 759\$00 cuja nota de cobrança/notificação e apuramento do rendimento colectável e cálculo do imposto fazem parte integrante da presente remessa, junto envio a V. Exa. fotocópia da fundamentação das alterações à decl. mod. 22 que serviu de base à respectiva liquidação, para querendo reclamar ou impugnar a liquidação, devendo a mesma ser entregue na Repartição de Finanças da área da sede." - doc. nº 1 junto com a petição.

8. Acompanhou o referido ofício e o documento de cobrança/recibo um documento "Mapa de apuramento Mod. DC-22" - doc. nº 3 junto com a petição.

9. Em 12 de Janeiro de 1996 a impugnante requereu a passagem de "certidão por fotocópia do relatório decorrente do controlo fiscal efectuado pela ordem de serviço nº 9639 da DDF de Viseu, que lhe foi entregue - doc. nº 5 junto com a petição.

10. O prazo para pagamento voluntário do imposto terminou em 30.5.96 - informação de fls. 47-49.

11. A impugnação foi deduzida em 25.5.96 - fls. 2.

3.1. O acórdão recorrido enunciou como questões a decidir as da ocorrência na sentença recorrida de erro de julgamento em matéria de a) inconstitucionalidade da determinação do lucro tributável por métodos indiciários, artºs. 51º a 56º CIRC, em violação do disposto nos artºs. 104º nº 2 e 268º nº 3 CRP, b) pressupostos da correcção por métodos indiciários e c) omissão de fundamentação e de notificação da fundamentação da liquidação adicional de IRC/93.

E pronunciando-se sobre tais questões entendeu que, por omissão de substanciação, não é de conhecer da questão de aplicação indevida de normas de direito substantivo fiscal no domínio do apuramento do rendimento líquido por métodos indiciários, artºs. 51º a 56º CIRC, por desconformidade com os preceitos constitucionais dos artºs. 104º nº 2 e 268º nº 3 CRP, na medida em que a recorrente se limita a afirmá-la conclusivamente, sem apresentar, de um ponto de vista de discurso jurídico fundamentador, as razões em que se fundamenta nem, sequer, a que modalidade reverte o vício afirmado.

Acrescentou que decorre, ainda, dos autos que a liquidação impugnada de IRC/93 não procede de determinação do lucro tributável por métodos indiciários pois que o rendimento foi determinado por

correcções técnicas, como expressamente é referido na sentença proferida no Tribunal Tributário de 1.ª Instância onde se escreveu que a apreciação de tal questão encontra-se prejudicada, uma vez que no caso concreto não houve o recurso a métodos indiciários, tendo a alteração da matéria tributável origem em correcções técnicas documentos contabilizados considerados pela Administração Fiscal como referentes a operações simuladas pelo que não tendo havido recurso a métodos indiciários não havia lugar à notificação a que se reporta o artigo 53º do CIRC, como pretende a impugnante.

Entendeu ainda acompanhando a sentença recorrida, para cujos fundamentos remeteu, nos termos do disposto no artº 713º nº 5 CPC, que a impugnante confunde a fundamentação do acto tributário com a notificação da fundamentação ao contribuinte tratando-se de realidades distintas com consequências diversas já que a falta da primeira leva à anulação do acto por vício de forma e a falta da segunda constitui irregularidade sanável que não inquina a validade do acto uma vez que a notificação é elemento exterior e posterior ao acto pois que a fundamentação do acto impugnado é a que consta das conclusões do relatório dos serviços de fiscalização - fls. 15 a 44 e que foi entregue à impugnante a seu pedido, e que por adesão aos fundamentos aí inequivocamente desenvolvidos o Ex.mo. Director de Finanças determinou a tramitação para fixação e arrecadação dos impostos em falta, bem como demais desenvolvimentos, encontrando-se tal despacho datado e assinado.

Concluiu, por isso, que tal despacho assim proferido, ao contrário do que afirma a impugnante, constitui a fundamentação do acto tributário e que, por isso, o acto de liquidação impugnado se encontra devidamente fundamentado de facto e de direito no relatório dos Serviços de Fiscalização que lhe serviu de suporte e fundamento.

3.2. A EMMP entende que não deverá tomar-se conhecimento do presente recurso pois que sendo aplicável à situação dos presentes autos o CPPT, por força do artº 12º da Lei nº 15/2001, de 5-6, e porque o acórdão recorrido foi proferido em 2-10-2001 do mesmo apenas caberia recurso para este STA com fundamento em oposição de acórdãos e não terceiro grau de recurso.

Contra o assim promovido insurge-se a recorrente sustentando que do acórdão do TCA cabe recurso para este STA.

E parece-nos que com razão.

Sobre esta questão entendeu já este STA, em 24-4-2002, Rec. 26.679 e 5-6-2002, Rec. 371-02, que, mesmo após a entrada em vigor do art.º 12º da Lei n.º 15/2001, de 5-6, nos processos pendentes, nessa data, continua a ser admissível o recurso de terceiro grau.

E esta orientação parece-nos de acompanhar.

Com efeito o art.º 12º da Lei n.º 15/2001, de 5/6, estabelece que "os procedimentos e processos pendentes regulados pelo Código de Processo Tributário, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 154/91, de 23 de Abril, passam a reger-se pelo Código de Procedimento e de Processo Tributário, sem prejuízo do aproveitamento dos actos já realizados".

Conforme se escreveu no último acórdão citado e que passaremos a acompanhar o que se pretendeu foi pôr fim à aplicação aos procedimentos e processos pendentes das normas do Código de Processo Tributário (aprovado pelo DL. n.º 154/91) que se lhes aplicavam por força do disposto no art.º 4º do DL. n.º 433/99, de 26/10, para lhes passarem a ser aplicáveis as normas do CPPT. Como os graus de

jurisdição não estavam regulados no CPT o fim da aplicação das normas deste código aos processos pendentes em nada altera a situação anterior quanto à admissibilidade abstracta dos graus de recurso então existentes pois que os graus de recurso continuam a ser os mesmos que até aí existiam.

É este o sentido daquela norma de direito transitório pois que o que refere é que os procedimentos e processos pendentes regulados pelo CPT passam a reger-se pelo CPPT. Por isso e porque os graus de jurisdição não estão regulados no CPT deve concluir-se não caberem no âmbito de aplicação daquele mencionado art.º 12º.

Com efeito o CPT só regulava a admissibilidade dos recursos jurisdicionais e o seu regime relativamente à matéria das contra-ordenações fiscais não aduaneiras (art.º 223º) remetendo o mesmo CPT nos processos e impugnação judicial e oposição para o regime próprio dos recursos jurisdicionais do Supremo Tribunal Administrativo (art.ºs 169º e 171 n.º 5 do CPT), sendo estes regulados integralmente pelo ETAF, LPTA e legislação subsidiária, nos termos dos art.ºs 102º e segs. e 131º n.º 1 da LPTA.

É certo que o terceiro grau de jurisdição foi eliminado pelo Decreto-Lei n.º 229/96, de 29/11, mas no art.º 120º do ETAF, na redacção introduzida por tal decreto-lei, o mesmo foi mantido para os processos instaurados antes da sua entrada em vigor ao estabelecer que "a extinção do anterior 3º grau de jurisdição no contencioso tributário operada pelo presente diploma apenas produz efeitos relativamente aos processos instaurados após a sua entrada em vigor".

É este preceito normativo entrou em vigor em 15/9/97, como consequência do início de funcionamento do Tribunal Central Administrativo, nos termos dos art.ºs 5º do DL. n.º 229/96, art.º 114 do ETAF e da Portaria n.º 398/97, de 18/6 pelo que tendo os presentes autos dado entrada em 25-06 96 beneficiam, ainda, da possibilidade de recurso jurisdicional em terceiro grau.

Parece que o legislador da Lei n.º 15/2001 não pretendeu alterar o regime de recursos constante daquele diploma estatutário dos tribunais administrativos e fiscais.

Ainda, conforme se escreveu, no mesmo acórdão citado, a solução de não abolir a possibilidade do recurso quando a mesma decorria da lei vigente no momento em que o processo foi instaurado, foi a que foi seguida, quer pelo legislador do DL. n.º 375-A/99, de 20/09 (art.º 8º n.º 2), quando veio suprimir a possibilidade de vários recursos para o STJ por virtude da alteração de várias disposições do CPC e dos Códigos dos Registo Predial, Comercial e Civil, do Notariado e da Propriedade Industrial, quer pelo art.º 24º da Lei n.º 3/99, de 13/01 (Lei da Organização e Funcionamento dos Tribunais Judiciais), ao dispor que a admissibilidade dos recursos por efeitos das alçadas é regulada pela lei em vigor ao tempo em que foi instaurada a acção.

Do exposto parece resultar que o legislador do art.º 12º da Lei n.º 15/2001 não quis interferir com o regime de admissibilidade dos diferentes graus de recurso, mantendo-se, por isso, em vigor aquele art.º 120º do ETAF.

Resta concluir que o art.º 12º da Lei n. 15/2001, de 5-6, ao determinar a aplicação do CPPT aos procedimentos e processos pendentes regulados pelo CPT não alterou de recursos jurisdicionais para o STA em processos de impugnação judicial e designadamente as condições da sua admissibilidade que estava regulada pelo ETAF e não pelo CPT.

Improcede, nos termos expostos, a questão prévia suscitada.

3.3. Continua a recorrente a defender que a AF recorreu, no caso vertente, a métodos indiciários na determinação da matéria tributável, por aplicação do disposto nos artigos 51º a 56º do CIRC, que são inconstitucionais, tendo violado o estabelecido no artigo 104º, nº 2 da C. da Rep. Portuguesa e que o TCA, sem qualquer fundamento, não conheceu da invocada inconstitucionalidade pois que sufragou o entendimento de que a determinação da matéria tributável se fez com recurso a correcções técnicas, não tendo, contudo, demonstrado que assim fosse, através da indicação dos elementos de facto e das normas jurídicas em que se fundamentou a decisão.

Acrescenta que o acto tributário não se encontra fundamentado, nem de facto, nem de direito, não constando, aliás, dos autos, nomeadamente do relatório dos serviços de fiscalização, elementos, de facto e de direito, que o possam fundamentar e que do elenco dos factos que o Tribunal recorrido considerou provados não é possível concluir pela sua fundamentação e que o despacho do Ex.mo Sr. Director Distrital de Finanças não é fundamento do acto tributário, pelas seguintes razões pois que dele não consta qualquer declaração de concordância com anteriores pareceres, informações ou propostas, limitando-se, apenas, a dar uma ordem de tramitação processual ao que acresce que o acto teria de ser praticado pelos Serviços Centrais da Direcção Geral das Contribuições e Impostos não contendo o acto da liquidação impugnado a assinatura do seu autor.

Refere, ainda, que se fosse de considerar, por mera hipótese, que o acto administrativo se encontra fundamentado, o certo é que a impugnante não foi notificada dessa fundamentação.

Entende-se que é de acompanhar a decisão recorrida, que acompanhou a sentença proferida em 1ª instância, quando afirma que a liquidação impugnada de IRC/93 não procedeu à determinação do lucro tributável por métodos indiciários pois que o rendimento foi determinado por correcções técnicas.

Com efeito, no caso concreto, não houve o recurso a métodos indiciários, tendo a alteração da matéria tributável origem em correcções técnicas ou seja em documentos contabilizados e que a Administração Fiscal considerou como referentes a operações simuladas.

A recorrente não questiona tal simulação ao que acresce que resulta da matéria de facto assente e que este STA, como tribunal de revista, não pode reapreciar que, cfr. ponto 2 da matéria de facto provada, o lucro tributável para efeitos de IRC foi corrigido no valor de 4 480 800\$00, que corresponde a documentos contabilizados, considerados como referentes a operações simuladas, conforme consta da informação de fls. 49/50 e doc. nº 3 junto com a petição.

Nesta perspectiva não pode deixar de acompanhar-se o acórdão recorrido quando afirma que não tendo havido recurso a métodos indiciários não havia lugar à notificação a que se reporta o artigo 53º do CIRC.

E pelo mesmo motivo não havia que apreciar a eventual inconstitucionalidade de recurso a métodos indiciários pois que não se recorreu a AF, no caso concreto, conforme igualmente consta da matéria de facto provada (cfr. ponto 3) daqueles métodos mas antes procedeu a AF às indicadas correcções técnicas perante as referidas operações simuladas.

Entende-se, ainda, que se encontra fundamentado o acto tributário da liquidação impugnado.

Com efeito resulta do ponto 1 da matéria de facto provada que a escrita/contabilidade da impugnante foi objecto de uma acção de



fiscalização efectuada por um funcionário afecto ao Serviço de Prevenção e Inspecção Tributária, da DDF de Viseu - fls. 15 a 44 - em consequência da qual foi alterada a matéria colectável para efeito de IRC do ano de 1993, dando origem à liquidação adicional no montante de 2 000 759\$00.

E daquele relatório de fls. 15 e seguintes e nomeadamente 28, 21 e 22 resulta qual o caminho percorrido pela AF para efectuar a correcção à liquidação impugnada.

Aí se refere, além do mais, que a recorrente "contabilizou, no exercício de 1993, "subcontratos" no valor de 4 480 800\$00, relativos a duas facturas de Domingos de Jesus Ferreira, ... relativamente ao qual existem indícios fundados de emissão de facturas falsas ..."

E foi com fundamento neste relatório que as instâncias concluíram (ponto 2 da matéria de facto) que o lucro tributável para efeitos de IRC foi corrigido no valor de 4 480 800\$00 correspondendo a documentos contabilizados, considerados como referentes a operações simuladas.

Entende-se que se trata de fundamentação suficiente pois permite a um destinatário normal conhecer o itinerário cognoscitivo e valorativo seguido pelo autor do acto para proferir a decisão uma vez que pode o mesmo conhecer as razões porque o autor do acto optou por esse caminho e não por outro.

Não sofre por isso o acto tributário impugnado de vício de forma por falta de fundamentação.

E questão diversa da da falta de fundamentação do acto tributário é a da notificação da fundamentação ao contribuinte tratando-se de realidades distintas com consequências diversas já que a falta da primeira leva à anulação do acto por vício de forma e a falta da segunda constitui irregularidade sanável que não inquina a validade do acto.

A notificação constitui elemento exterior e posterior ao acto tributário da liquidação enquanto que a fundamentação do acto impugnado integra o procedimento administrativo que a este conduz.

E na situação concreta dos presentes autos a fundamentação consta das conclusões do relatório dos serviços de fiscalização - fls. 15 a 44 - e foi entregue à impugnante a seu pedido.

E conforme se escreveu na sentença proferida em 1ª instância e no acórdão recorrido, por adesão aos fundamentos daquele relatório o Exmo. Director de Finanças, concordou com o mesmo relatório e, por isso, determinou a tramitação para fixação e arrecadação dos impostos em falta, bem como demais desenvolvimentos, encontrando-se este despacho, bem como os que o precederam, datados e assinados.

Conforme resulta do ponto 4 da matéria de facto provada a liquidação foi remetida à impugnante em 11.4.96, mediante o ofício nº 73134897 com a indicação do procº nº 133/19.5 doc. nº 1 e 2 junto com a petição.

E o referido ofício de fls. 8 (doc. 1) encontra-se assinado pelo Director de Finanças afirmando-se, ainda, neste ofício, que "para efeitos de documentar a liquidação ... de IRC de 1993 na importância de 2.000.759\$00, cuja nota de cobrança / notificação e de apuramento do rendimento colectável e cálculo de imposto faz parte integrante da presente remessa, junto envio ... fotocópia da fundamentação das alterações à declaração modelo 22, que serviu de base à respectiva liquidação...".

A assinatura do indicado ofício é de considerar como abrangendo também a nota de cobrança/notificação e de apuramento do ren-

dimento colectável e cálculo de imposto pois que no mesmo ofício se afirma que esta nota de cobrança notificação faz parte integrante da presente remessa.

E nesta perspectiva é de concluir que a assinatura daquele ofício respeita e abrange a mencionada nota de cobrança.

Assim sendo não merece provimento o presente recurso pelo que é de confirmar o acórdão recorrido.

4. Nos termos expostos nega-se provimento ao presente recurso. Custas pela recorrente fixando-se em 50% a procuradoria.

Lisboa, 23 de Outubro de 2002. — *António Pimpão* (relator) — *Mendes Pimentel* — *Vitor Meira*.

## Acórdão de 23 de Outubro de 2002.

### Assunto:

*Compropriedade. Sociedade irregular.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*Enquanto que na situação de compropriedade os interessados se limitam a usufruir dos frutos propiciados pelo património comum, com o espírito do proprietário singular na situação de sociedade, ainda que irregular, existe uma actividade comum exercida pelos sócios, visando a criação de uma utilidade nova, orientada para a obtenção de lucro.*

Recurso n.º 676/02. Recorrentes: Armando da Silva Sousa e outros. Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Ex<sup>mo</sup> Conselheiro António José Pimpão.

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

1. Armando da Silva Sousa e outros recorrem do acórdão que, no Tribunal Central Administrativo, negando provimento ao recurso, confirmou a sentença que havia julgado improcedente a impugnação de IRC relativa ao ano de 1989 e, por isso, manteve a respectiva liquidação.

Alegou formulando o seguinte quadro conclusivo:

A) - Os RR. reafirmam, na íntegra, o conteúdo da Impugnação Judicial inicial, bem como o alegado em sede do recurso intentado no Tribunal Central Administrativo, de cuja decisão ora se recorre;

B) - Está em causa, no essencial, a reacção contra a presunção de que os RR. configuravam uma situação de "sociedade irregular", e não de mera compropriedade, já que, alegadamente, a aquisição do prédio misto em causa e o seu posterior loteamento teria como objectivo o "lucro";

C) Por outro lado, os RR. também não se podiam conformar com facto da alienação onerosa dos lotes de terreno ter sido objecto de apreciação inicial à luz do Código do Imposto de Mais-Valias e, não

obstante isso, vir a ser, posteriormente, tributada em Contribuição Industrial/IRC, como foi o caso da liquidação impugnada;

D) Os RR. nunca se constituíram como “sociedade irregular”, não tendo sido invocado, pela Administração tributária, qualquer facto que, objectivamente, pudesse sustentar tal presunção;

K) Os RR. adquiriram o terreno em causa para construírem 4 moradias para habitação própria e foi a Câmara Municipal das Caldas da Rainha quem os “forçou”, por razões de interesse público, a promover o loteamento urbano;

F) Nem sequer está demonstrado, ou é evidente, que os RR. tenham obtido quaisquer ganhos com a operação em causa, dada a importância das cedências com que foram onerados e dos demais encargos que tiveram que suportar;

G) Releva, de facto, para o conceito de sociedade, designadamente, quando o mesmo é confrontado com o da compropriedade, a intenção manifestada pelos interessados em desenvolver uma determinada actividade visando a obtenção de lucros; e

H) Porque, comprovadamente, não foi essa a conduta dos RR., a liquidação de IRC objecto de Impugnação é ILEGAL, porque assenta numa evidente ERRÓNEA QUALIFICAÇÃO DOS FACTOS TRIBUTÁRIOS em causa, de acordo com o Art.º 120º, alínea a), do CPT;

I) - Posto isto, torna-se relevante apreciar a realidade tributária em causa na consideração de que o terreno em causa era um terreno para construção;

J) Assim, os ganhos provenientes da alienação dos lotes resultantes do mesmo, deverão ser enquadrados nas regras estabelecidas no Art.º 1º, n.º 1 e) 1º, do CIMV, em conjugação com o regime transitório estabelecido no Art.º 5º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30/11;

L) Assim, não se pode ignorar que, já anteriormente e em relação aos lotes vendidos em 1988, a Repartição de Finanças das Caldas da Rainha tinha reconhecido a existência do pagamento do encargo de mais-valias, considerando os ganhos produzidos como não sujeitos a Imposto de Mais-Valias, por parte dos RR,

M) Nestes termos, não podendo concluir-se pela existência de uma sociedade, os ganhos provenientes da venda dos lotes de terreno, designadamente, em 1989, têm que ser tributados no âmbito do IRS;

N) Assim, face à regra transitória contida no referido Art.º 5º, n.º 1, do DL n.º 442-A/88, de 30/11, é fundamental saber qual o regime aplicável aos ganhos auferidos com a venda dos referidos lotes, no caso da mesma ser tratada no âmbito do Imposto de Mais-Valias;

O) Porque, sem margem para qualquer dúvida, os lotes de terreno não estariam sujeitos a Imposto de Mais-Valias, também não estão sujeitos a IRS porque a aquisição data de 1974 e

P) Porque foi a própria Repartição de Finanças quem decidiu o reconhecimento dessa não sujeição, por estar amplamente verificada a regra de exclusão de incidência contida no Art.º 1º, n.º 1, do CIMV;

Q) Razão por que, por outro lado, a liquidação efectuada ao arrepio desta realidade tem que ser considerada ILEGAL, porque assenta numa evidente ERRÓNEA QUALIFICAÇÃO DOS FACTOS TRIBUTÁRIOS em causa, de acordo com o Art.º 120º, alínea a), do CPT;

R) Por outro lado, o montante dos encargos de mais-valias suportados pelos RR., devem constituir um factor de ponderação fundamental, quanto mais não seja no plano da Justiça e da Equidade Tributária;

S) E a sua inequívoca consideração pela entidade competente - a Repartição de Finanças das Caldas da Rainha - como razão de exclusão da sujeição ao Imposto de Mais-Valias, constitui um facto tributário relevante;

T) E relevante porque determinante, como se viu, para o enquadramento jurídico a dar à tributação dos ganhos provenientes dos lotes alienados posteriormente a Janeiro de 1989,

U) De onde decorre que a alienação dos lotes ocorrida em 1989, por se tratar de lotes que não estariam sujeitos a Imposto de Mais-Valias, também não estão sujeitos IRS, de acordo com o, já citado, Art.º 5º, n.º 1, do DL n.º 422-A/88, de 30/11.

O EMMP entende que o recurso não merece provimento pois que: Os recorrentes nunca referiram que o loteamento em causa se destinava à construção de quatro habitações familiares (cfr. fls. 83 e seguintes) como não o venderam no estado em que o adquiriram nem se limitaram a fruir os seus rendimentos pois que sempre disseram e pretenderam a constituição, no terreno em causa, de vinte e seis lotes, assim o valorizando e posteriormente o venderem pelo que toda esta actividade, desenvolvida ao longo de alguns anos, é reveladora da existência de uma sociedade irregular, nos termos do art.º 36º 2 do C. S. Comerciais.

Como os lotes de terreno em causa foram vendidos no ano de 1989 estavam sujeitos a IRC uma vez que não existe no CIRC norma idêntica à do art.º 1º 1 do CIMV igualmente não existindo, no diploma preambular que aprovou o CIRC, norma idêntica à constante do art.º 5º do Dec. Lei preambular do CIRS.

2. O acórdão recorrido fixou o seguinte quadro factual:

1. Por escritura pública lavrada no 2º Cartório Notarial de Caldas da Rainha, em 18 de Janeiro de 1974, Francisco Manuel de Sousa Graça e outros declararam vender aos aqui impugnantes, que declararam comprar, pela quantia de 1.500.000\$00, o prédio «Misto composto de um terreno de sementeira com casas de habitação, destinado a construção, no sítio do Bairro dos Arneiros, denominado “Pinhal, Pousio ou Pousios”, freguesia das Caldas da Rainha (...), com a área total de 19.000 m<sup>2</sup> (...)» (fls. 68-71).

2. O prédio encontrava-se descrito na respectiva Conservatória como «(...) terreno de sementeira, destinado a construção e casas de habitação (fls. 73-74).

3. Em 27-07-79, os impugnantes dirigiram ao Presidente da Câmara Municipal de Caldas da Rainha um requerimento solicitando autorização para levar a efeito, no prédio acima descrito, uma urbanização, de acordo com o anteprojecto que então apresentaram em anexo (fls. 75 e ss.).

4. Aquela Câmara Municipal aprovou, em reunião de 13 de Janeiro de 1986, o loteamento urbano do prédio supra, tendo o seu Presidente, em 20 de Maio de 1986, passado o respectivo alvará com o n.º 1-A/86 (fls. 24 e ss. e 83 e ss.).

5. A realização do loteamento ficou sujeita às seguintes prescrições: “É autorizada a constituição de vinte e seis lotes de terreno, numerados de um a vinte e seis (...)”.

“Para integração no domínio privado do Município são cedidas as parcelas: Lotes n.ºs 10 e 26 e as Parcelas designadas pelos n.ºs 1 e 2”.

“Para integração no domínio público do Município são cedidas todas as obras de infra-estruturas as quais ocupam uma área de terreno com 9.356,5 m<sup>2</sup>” (fls. 29 e fls. 88).

6. Por escritura pública celebrada em 20 de Maio de 1986, os impugnantes fizeram doação pura e simples (sic) à Câmara Municipal de Caldas da Rainha dos seguintes bens (a destacar do prédio atrás referido):

«Lote número dez, com a área de cento e noventa e seis metros quadrados (...), ao qual atribuem o valor de um milhão e quinhentos mil escudos».

«Lote número vinte e seis, com a área de cento e noventa e seis metros quadrados (...), ao qual atribuem o valor de um milhão e quinhentos mil escudos».

«Parcela de terreno designada por número UM, com a área de cinco mil setecentos e doze metros quadrados (...), à qual atribuem o valor de trezentos mil escudos».

«Parcela de terreno designada por número DOIS, com a área de cento e noventa e dois metros quadrados (...), à qual atribuem o valor de cinquenta mil escudos».

«Todas as obras de infra-estruturas, incluindo arruamentos, passeios e terrenos destinados à construção da futura via circular (...), com a área de nove mil trezentos e cinquenta e seis, vírgula, cinco metros quadrados» (fls. 95-97).

7. Em 21-01-88 e 22-01-88, os impugnantes apresentaram na RF de Caldas da Rainha o doc. modelo 1 - art. 18º do Código do Imposto de Mais-Valias -relativamente à transmissão onerosa dos lotes 11 e 12, respectivamente, à firma “Beato & Braz - Construtores Civis, L.da.” (fls. . . 48 e 53).

8. Em 13-09-88, os impugnantes apresentaram naquela repartição a mesma declaração, agora referente à transmissão onerosa dos lotes 13, 14, 15 e 16 à firma “Construções Paulino & Coutinho” (fls. 32, 36, 40 e 44).

9. Por despachos de 14-12-88 e de 22-03-88, o chefe da dita repartição, considerando, além do mais, o descrito em 2.6. e o disposto no ofício - circular n.º D-4/85, de 31-10, da DGCI, sobre a delimitação negativa da incidência do imposto de mais-valias, ordenou o arquivamento dos processos que ali tinham sido instaurados em face da entrega daquelas declarações (fls. 34 e v.º, 38 e v.º, 42 e v.º, 46 e v.º, 50-v.º, 51, 56 e v.º).

10. Além das transmissões referidas em 2.7. e 2.8., os impugnantes procederam também à transmissão onerosa dos seguintes lotes com referência aos anos que se indicam:

-ano de 1989 -lotes 9, 20, 21 e 22.

-ano de 1990 - lotes 1, 2, 3, 4, 5 e 8.

-ano de 1991 -lotes 17, 18 e 19 (fls.66-67).

11. Com a urbanização mencionada em 2.3., os impugnantes suportaram custos de, pelo menos, 6.319.940\$00 (docs. fls. 101-116).

12. Na sequência duma visita efectuada pelos serviços de fiscalização à firma “José Coutinho, S.A.”, com sede em Caldas da Rainha, os mesmos serviços procederam a uma acção de fiscalização do que designaram por sociedade irregular constituída pelos impugnantes (informação de fls. 62).

13. Elaborado o relatório (informação) na sequência dessa acção de fiscalização, aí se propôs, com recurso aos métodos indiciários, e no que agora importa, relativamente ao ano de 1989, o montante de 2.289.600\$00 como lucro tributável da referida “sociedade irregular”, tendo-se procedido ao preenchimento dos modelos de correcção (fls. 62-67).

14. Posteriormente, em 30-11-94, veio a Direcção de Serviços do IRC, nos termos do art. 70º, al. b), do respectivo Código, a emitir a nota de liquidação referente ao IRC, ano de 1989, no montante de 835.704\$00, sendo os juros compensatórios no valor de 747.841\$00 (fls. 20).

15. A liquidação foram os impugnantes notificados em 20-12-94, tendo eles procedido ao pagamento do imposto e dos juros, no total de 1.583.545\$00, em 16-01-95 (fls. 21 e 22).

16. A impugnação foi apresentada em 16-02-95 (cfr. nota de registo de entrada de fls.3).

3. O acórdão recorrido do TCA (cfr. fls. 218) negou provimento ao recurso, remetendo para os fundamentos da decisão proferida no tribunal tributário de 1ª instância que julgou a impugnação improcedente, nos termos dos artºs 713º 5, 749º e 762º 1 do C.P.Civil.

A sentença, que o acórdão recorrido confirmou, entendeu que os impugnantes não eram meros co-proprietários do prédio, como defendiam pois que os mesmos, perante os factos provados, haviam constituído, entre si, uma sociedade irregular.

E é esta, conforme sustenta o EMMP, a questão fulcral que importa apreciar e que se prende com saber se entre os recorrentes existiu uma sociedade irregular ou antes uma situação de compropriedade.

Será perante a matéria factual assente e que este STA, como tribunal de revista não pode reapreciar, já que está em recurso acórdão do TCA, cfr. art.º 21º 4, 32º 1 b) e 41º 1 b) do ETAF, que a solução, para a questão objecto dos presentes autos, tem de ser encontrada.

Nesta perspectiva não pode deixar de se considerar assente a conclusão factual que a sentença proferida em 1ª instância e o acórdão recorrido que a confirmou afirmaram de que a aquisição do prédio misto em causa e o seu posterior loteamento teve como objectivo o “lucro” pois que neles se escreveu que “no caso em apreço, os impugnantes não se limitaram a colher os rendimentos do prédio (por exemplo: agricultando-o ou dando-o de arrendamento), mantendo a estrutura que possuía quando lhes foi transmitido. Pelo contrário, desenvolveram nele uma actividade (aqui se compreendendo todo o dispêndio de tempo e energias como aspecto burocrático, nomeadamente contactos com organismos oficiais, execução das obras, etc.) que conduziu, necessariamente, à criação de algo de novo a constituição de uma urbanização com 26 lotes. Na execução desta actividade, obviamente que suportaram custos, de resto comprovados, e, naturalmente, obtiveram lucros.”

E a afirmação desta factualidade que se encontra assente é reveladora da indicada intenção societária que, porque não assumiu os termos da lei, não poderá deixar de ser considerada irregular.

Concorda-se, por isso, com a sentença proferida no tribunal tributário de 1ª instância, que acompanha a vasta doutrina que identifica, quando a mesma afirma que os traços que distinguem as situações de compropriedade e de sociedade são os que vêm esta como algo de dinâmico, onde existe uma actividade comum exercida pelos sócios, visando a criação de uma utilidade nova, orientada para a obtenção de lucro, contrariamente ao que ocorre na compropriedade em que os consortes se limitam a usufruir dos simples frutos propiciados pelo património comum, com o mesmo espírito em que se move o proprietário singular.

E nos presentes autos, perante a matéria de facto fixada e que, como já anteriormente se referiu este STA não pode alterar, não

se encontra assente que os recorrente, como sustentam, nas alegações do presente recurso, adquiriram o terreno em causa para construir 4 moradias para habitação própria e que foi a Câmara Municipal das Caldas da Rainha quem os “forçou”, por razões de interesse público, a promover o loteamento urbano.

E perante a matéria factual assente é de concluir que a indicada sociedade irregular estava sujeita à liquidação do IRC impugnado.

Com efeito este incide, cfr. art.º 1º do respectivo código, sobre os rendimentos obtidos, no período de tributação, pelos respectivos sujeitos passivos.

E a sociedade irregular é sujeito passivo de IRC, nos termos do art. 2º, nº1, al. b), e nº2, encontrando-se a base de incidência estabelecida no art. 3º, nº1, al. a), do citado Código.

Acompanha-se ainda a sentença proferida em primeira instância quando na mesma se afirma que o acto tributário que é objecto da presente impugnação é a liquidação de IRC, ano de 1989, tornando-se desnecessária qualquer pronúncia sobre a sujeição ou não da situação decorrente dos presentes autos a contribuição industrial ou a imposto de mais-valias e da sujeição ou não pelos recorrentes a encargos de mais-valias que, igualmente, nos termos anteriormente referidos nem sequer se encontram dados como provados nos presentes autos.

Igual argumentação é válida quanto à não sujeição das indicadas vendas a IRS pois que nos presentes autos apenas vem questionada a liquidação de IRC sendo certo que o que foi vendido pelos recorrentes não foi o bem que antes haviam adquirido mas antes os lotes de terreno em que aquele foi transformado.

4. Termos em que se acorda negar provimento ao presente recurso.

Custas pelos recorrentes fixando-se em 50% a procuradoria.

Lisboa, 23 de Outubro de 2002. — *António Pimpão* (relator) — *Mendes Pimentel* — *Vitor Meira*.

## Acórdão de 23 de Outubro de 2002.

### Assunto:

*Contribuição autárquica. Execução fiscal. Oposição. Legitimidade.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- I — *A contribuição autárquica é imposto que incide sobre o património e não sobre o rendimento.*
- II — *Assim, o sujeito passivo desta é, em regra e em primeiro lugar, o proprietário do imóvel tributado.*
- III — *E a presunção legal estabelecida pelo n.º 1 do art. 8º do CCA releva apenas para os casos em que porventura o Fisco fique sem saber quem é o proprietário do imóvel.*

Recurso nº 713/02. Recorrente: JUSTINVEST-Investimentos e Construção, L.da; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exmo Juiz Conselheiro Dr. Alfredo Madureira.

Em conferência, acordam os Juizes da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

Inconformada com a aliás douta decisão do TT de 1ª Instância de Lisboa, 3º Juízo, 2ª Secção, que lhe julgou improcedente a oposição que deduzira contra a execução fiscal movida pela Fazenda Publica para cobrança coerciva da contribuição autárquica dos anos 93 a 96, no valor global de 4.726.032\$00, dela interpôs recurso para este Supremo Tribunal a Oponente recorrente Justinveste-Investimentos e Construções, L.da, nos autos convenientemente identificada.

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

1ª - *A sentença recorrida deu, entre outros, como provados os seguintes factos:*

1ª - *a oponente adquiriu em 1992 as fracções DT, DU, DV, DW, EU, EV, e HQ de um prédio urbano sito em Lisboa, na altura omissa na matriz;*

2ª - *tal prédio veio a ser objecto de avaliação e inscrição na matriz predial, onde lhe coube o art. U-0216, Arroios, Lisboa;*

3ª - *em consequência desse acto foi liquidado à oponente a Contribuição Autárquica do ano de 1992;*

4ª - *a oponente impugnou judicialmente essa liquidação com fundamento em falta de fundamentação da avaliação;*

5ª - *por escritura de 22FEV95 a oponente vendeu as referidas fracções a Leça Pereira Imobiliária Lda;*

6ª - *facto esse de que a administração fiscal teve conhecimento, sem contudo o ter inscrito na matriz...*

2ª - *A oponente opôs-se à execução, relativamente aos anos de 1995 e 1996, com fundamento na al. b) do n.º 1 do art. 204º do CPPT.*

3ª - *Dispõe n.º 1 do art. 8º do Cód. da Contribuição Autárquica ser este imposto devido pelo proprietário do prédio em 31 de Dezembro do ano a que o mesmo respeitar.*

4ª - *Segundo o n.º 2 do art. 158º do CPPT, se nas execuções para cobrança de impostos sobre a propriedade imobiliária se verificar que as notas de cobrança foram processadas em nome do antigo possuidor, fruidor ou proprietário, o encarregado da citação informará quem foi o possuidor, fruidor ou proprietário, no período a que respeita a dívida exequenda, «para que o órgão da execução fiscal o mande citar, se for caso disso, segundo as leis tributárias».*

5ª - *Tendo a oponente alegado e provado ter alienado por escritura pública de 22-2-95, a propriedade (e com ela a posse art. 1264º do Código Civil) dos imóveis sobre que incidem as contribuições autárquicas de 1995 e 1996, estamos perante uma situação coberta pela previsão da al. b) do n.º 1 do art. 204º do CPPT, que admite como fundamento «a ilegitimidade da pessoa citada por esta (...) não ter sido, durante o período a que respeita a dívida exequenda, o possuidor dos bens que a originaram».*

6ª - *Na alínea b) do n.º 1 do art. 204º CPPT, porém, apenas se faz referência apenas ao possuidor e não também ao fruidor e ao proprietário.*

7ª - *As situações destes, porém, são equiparadas às do possuidor, no art. 158º do CPPT, no que concerne à sua responsabilidade por dívidas relativas a períodos em que se não verificava em relação a eles o elemento definidor da incidência subjectiva. Por isso,*

8ª - *Estando aquele art. 158º em conexão com a referida alínea b) do n.º 1 do art. 204º, ambos do CPPT, parece ter de aplicar-se esta última também às situações do fruidor e proprietário, pois a equiparação das situações foi inequivocamente pretendida naquele art. 158º.*

9ª - *Procede, pois, ao contrário do decidido, a oposição à execução das contribuições autárquicas, relativas aos anos de 1995 e 1996, razão pela qual a sentença recorrida fez errada interpretação e aplicação da citada al. b) do n.º 1 do art. 204º do CPPT.*

10ª *Em matéria de contribuição autárquica, imposto municipal, o valor tributável dos prédios é o seu valor patrimonial e a taxa aplicável em cada ano -entre 0, 7 % e 1, 3 % - é definida pela assembleia municipal, cuja decisão deve ser comunicada à DGCI até 31 de Dezembro do ano a que respeita a contribuição (art. 1.º, art. 16º e art. 17º do Cód. Contribuição Autárquica).*

17ª - *Confrontando as várias notas de cobrança juntas aos autos verifica-se que a partir da impugnada avaliação patrimonial das várias fracções autónomas a que dizem respeito os autos, o respectivo valor patrimonial - e portanto valor tributável - se manteve imutável.*

18ª - *Determina o n.º 2 do art. 20º do Cód. Contribuição Autárquica que quando a avaliação do prédio, melhoramentos ou outras alterações omissas se torne definitiva, efectuar-se-á uma liquidação referente ao período da omissão. Ora,*

19ª - *As liquidações de contribuição autárquica a que se referem os títulos exequendos (certidões de relaxe), fez-se ao abrigo de tal dispositivo legal, consoante resulta da sua leitura. Assim,*

20ª - *A impugnação da liquidação referente ao ano de 1992 - por falta de fundamentação do acto tributário da avaliação - constitui questão prejudicial, relativamente às liquidações de contribuição autárquica subsequentes. Na verdade,*

21ª - *Anulado que seja o acto tributário de avaliação extraordinária realizada no ano de 1992, a anulação da liquidação de contribuição autárquica referente ao ano de 1992, bem como a das consequentes liquidações posteriores àquele ano, opera, não ope judicis, mas ope legis, como resulta do disposto na al. i) do n.º 2 do art. 133º do Cód. Procedimento Administrativo, aplicável ex vi da al. d) do art. 2º do CPPT, que assim se mostra violada. Deste modo,*

23ª - *E ao contrário do decidido na sentença recorrida, não tinha o ora oponente o ónus de impugnar todas as liquidações de contribuição autárquica, com o mesmo fundamento da impugnação relativa ao ano de 1992 -falta da fundamentação do acto tributário da avaliação extraordinária -feita ao abrigo do n.º 2 do 20º do Cód. Cont. Autárquica.*

24ª - *Não resulta dos autos, e muito menos das informações oficiais, que esteja precludido o direito de a ora oponente prestar caução, relativamente à execução para cobrança coerciva da impugnada liquidação referente ao ano de 1992, nos termos dos n.ºs 2 a 5 do art. 169º do CPPT.*

Porque assim, conclui pedindo a revogação da sindicada sentença a substituir por acórdão em que se decreta:

I - *Procedente a oposição à execução, relativamente aos anos de 1995 e 1996;*

II - *Ordenar-se que sejam feitas diligências, mediante requisições oficiais, para se apurar se, relativamente à impugnação judicial, está ou não precludido o direito de prestar caução nos termos do n.º 2 a 5 do art.º 169º do CPPT e, apurado que seja que a oponente ainda pode prestar caução, e prestada esta, sobrestar-se na decisão a proferir, até sentença em trânsito em julgado que decida sobre a impugnação judicial.*

Juntou dois documentos - cópia de um acórdão e do sumário de outro, cfr. fls. 123 a 126 -.

Não foram apresentadas quaisquer contra-alegações.

Neste Supremo Tribunal emitiu, depois, o Ex.mo Magistrado do Ministério Público mui douto parecer pronunciando-se pelo provi-

mento parcial do recurso quanto às liquidações referentes aos anos de 1995 e 1996, de acordo com jurisprudência pacífica desta secção, que expressamente identifica.

Já depois de colhidos os primeiros vistos dos Ex.mos Senhores Juizes Adjuntos o Recorrente veio aos autos com o requerimento de fls. 132/133 pedir a anulação de todas as liquidações em sede de contribuição autárquica, mediante invocação do julgado transitado proferido nos autos de impugnação judicial n.º 32/2001 onde fora impugnante e de que juntou cópia certificada - cfr. fls.135 a 137.

Sobre o assim requerido apenas se pronunciou o Ilustre Magistrado do Ministério Público (cfr. fls. 139), opinando no sentido do seu indeferimento já perante a finalidade e objecto dos recursos jurisdicionais.

Colhidos novos vistos e porque nada obsta, cumpre apreciar e decidir.

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

1. *A oponente adquiriu em 1992 as fracções DT, DU, DV, DW, EU, EV e HQ de um prédio urbano sito em Lisboa, na altura omissa na matriz predial;*

2. *Tal prédio veio a ser objecto de avaliação e inscrição na matriz predial, onde lhe coube o art.º U-0216, Arroios, Lisboa;*

3. *Em consequência desse acto foi liquidada à oponente a contribuição Autárquica do ano de 1992;*

4. *A oponente impugnou judicialmente essa liquidação com fundamento em falta de fundamentação da avaliação;*

5. *Por escritura de 22FEV95 a oponente vendeu as referidas fracções a Leça Pereira Imobiliária L.da;*

6. *Facto que a administração fiscal teve conhecimento, sem contudo, ter inscrito na matriz;*

7. *Para cobrança da Contribuição Autárquica, referente àquelas fracções, dos anos de 1993 a 1996, no valor global de 4.726.032\$00, foi instaurada execução fiscal contra a oponente.*

E, com base nela e no pedido de oposição à execução fiscal oportunamente formulado, houve por bem julgar, por um lado, improcedente aquela oposição com fundamento na não verificação da ilegitimidade susceptível de integrar fundamento válido de oposição (art.º 204º n.º 1 al. b) do CPPT) quanto aos anos de 1995 e 1996 e, por outro, indeferir o pedido de suspensão do processo de oposição, relativamente às liquidações dos anos de 1993 a 1996, em virtude de a alegada existência de processo de impugnação judicial pendente, reportada ao ano de 1992, não tem qualquer repercussão nas liquidações subsequentes, já que a impugnação não tem qualquer efeito suspensivo (salvo no caso - inexistente - de prestação de garantia ...) e as liquidações são independentes, não ocorrendo qualquer relação de prejudicialidade.

É contra o assim decidido que se insurge o Oponente, nos termos das transcritas conclusões do seu recurso jurisdicional, assim sindicando os dois segmentos decisórios da impugnada sentença.

Vejamos então.

Em primeiro lugar, da questão suscitada com o requerimento de fls. 132.

Mediante invocação de julgado transitado proferido em impugnação judicial que intentou relativamente ao ano de 1992 e de que juntou cópia certificada a Recorrente requereu no presente recurso jurisdicional "... seja declarada a nulidade de todas as liquidações em sede de contribuição autárquica feitas à ora oponente."

Ora, como é sobejamente sabido e vem sendo reiterada, pacífica e constantemente afirmando pela jurisprudência dos nossos Tribunais Superiores, já por emanação da doutrina emergente do disposto nos artigos 684º e 690º do CPC, o objecto do recurso jurisdicional é apenas e salvo matéria do conhecimento oficioso a decisão judicial com ele impugnada e cuja revogação ou anulação se persegue.

Delimitando-se o respectivo alcance impugnatório pelas conclusões das alegações apresentadas pelo Recorrente, em cumprimento, aliás, do ónus legalmente imposto.

(Podem ver-se, a título de exemplo, os acórdãos da 1ª Secção deste Supremo Tribunal Administrativo de 07-03-96, 05-06-96 e 29-10-96 proferidos respectivamente nos processos n.º 37.777, 36.453 e 38.961, os dois primeiros da 1ª Subsecção e o último da 2ª Subsecção, bem assim como, desta 2ª Secção em Pleno, entre outros, os acórdãos de 25-03-92, proferidos nos processos n.º 11.905 e 12.025, in AP DR de 30-09-94 - 1.5 e 20, respectivamente, e ainda os acórdãos da Secção de 12-05-93 e de 12-07-95, proferidos nos processos n.º 15.478 e 5.635, publicados no AP DR de 25-10-95 e 14-04-97, respectivamente a fls. 117 e 70).

Porque assim e tal como atentamente anota também o Ex.mo Procurador Geral Adjunto - cfr. fls. 139 - o requerido a fls. 132 dos autos não pode deixar de ser aqui indeferido, com custas do incidente provocado a cargo da Recorrente, fixando a taxa de justiça no mínimo legal (parágrafo 5º do art.º 6º e parágrafo único do art.º 5º da Tabela de Custas), pois se não circunscreve ou até ao âmbito do recurso jurisdicional.

Apreciemos agora o objecto do recurso.

Em primeiro lugar, quanto à questionada e controvertida ilegitimidade da Oponente, relativamente às liquidações referentes aos anos de 1995 e 1996, cfr. art.º 204º n.º 1 al. b) do CPPT.

Ora, vistos os factos fixados no probatório da sindicada sentença, designadamente os levados aos números 5 e 6 e o disposto no art.º 8º n.º 1, 2 e 3 do Código de Contribuição Autárquica, imperioso é concluir que quanto aos referidos anos de 1995 e 1996, processos n.º 3301-00/100048.9 e n.º 3301-00/100049.7 para cobrança coerciva das importâncias de 928.193\$00 e de 808.679\$00, respectivamente, haveria de proceder a oposição oportunamente deduzida.

A Oponente não era, com efeito, proprietária dos referidos imóveis em 31 de Dezembro de cada um daqueles anos, tal como preceitua o art.º 8º n.º 1 do CCA e daí que, já face ao disposto no art.º 204º n.º 1 al. b) do CPPT, não pudesse ser a responsável pelo pagamento da dívida exequenda.

Com efeito e como se doutrinou em acórdão que também subcrevemos - cfr. acórdão de 25.11.98, processo n.º 22.404, in CTF, 393, 265 -, a presunção legal estabelecida pelo n.º 4 do citado art.º 8º do CCA releva apenas *para os casos em que o Fisco fica sem saber quem é o proprietário de certo prédio*,

Pois, *se o Fisco sabe quem é o proprietário, por haver escritura ou registo ou inscrição na matriz ..., tributa(ndo) o proprietário.*

E a contribuição autárquica é um imposto sobre o património que incide subjectivamente e em regra sobre o proprietário.

Porque assim, adquirido que vem não ser a Oponente a proprietária dos imóveis a que se referem as contribuições autárquicas liquidadas e em execução fiscal, pois os vendera por escritura pública de 22 de Fev.º de 1995 - ponto 5 da matéria de facto -, já perante o disposto nos arts. 8º n.º 1 a 4 do CCA e 204º n.º 1 al. b) do CPPT, ocorria, na verdade, a alegada ilegitimidade substantiva (passiva) da Oponente

que, ao contrário do decidido e quanto a estas liquidações, demandava a procedência da oposição deduzida e que agora, em sede de recurso jurisdicional, demanda, ao menos nesta parte, a procedência deste com a consequente revogação do julgado que assim não entendeu nem decidiu (no mesmo sentido pode ainda ver-se, entre outros, o acórdão desta Secção do passado dia 29.05.96, processo n.º 19.915, in AP DR de 18 de Maio de 1998, pág. 1868.)

A ora Recorrente syndica também o julgado na parte em que, ao contrário do solicitado, não determinou a requerida suspensão do processo de execução referente aos anos de 1993 e 1994, processos n.º 3301-00/100046.2, no montante de 1.617.882\$00 e n.º 3301-00/100047.0, no valor de 1.371278\$00, respectivamente, com base na alegada existência de processo de impugnação judicial em que se questionava também idêntica liquidação do ano de 1992.

Aqui, porém, sem qualquer razão.

Desde logo porque o processo de oposição à execução fiscal não é o meio processual adequado ou próprio para nele se pedir e porventura obter decisão judicial que determine a suspensão da execução fiscal - cfr., neste sentido, o acórdão de 27.10.99, processo n.º 23.717-.

Já que, esta, a execução fiscal, é antes meio processual expedito posto por lei à disposição do Estado e demais pessoas colectivas de direito público para eventual cobrança coerciva, mais célere e simples do que através do processo de execução comum, dos créditos emergentes de impostos, contribuições, taxas, reembolsos e reposições, etc. - cfr. art. 148º do CPPT - e tem a sua justificação e é "... recomendada pelas finalidades de interesse público das receitas que através dele são cobradas." (Jorge Sousa, CPPT, Anotado, pág. 685.)

Daí que seja doutrinária e pacificamente considerada como taxativa a enumeração que no art.º 204º do CPPT, à semelhança do que ocorria com o art.º 286º do CPT, se faz dos fundamentos legais de oposição à execução fiscal (*a oposição só poderá ter*), neles não cabendo, ao contrário do alegado, a pendência de impugnação judicial [*alínea h*] a contrario *e al i*) do citado art.º 204º do CPPT] de anterior liquidação.

E as invocadas alíneas do referido preceito do direito adjectivo tributário não se aplicam manifestamente à situação ajuizada.

Na verdade, a dita alínea h) permite que, excepcionalmente - *sempre que a lei não assegure meio judicial de impugnação ou recurso da liquidação* -, se discuta e conheça na oposição da eventual legalidade da liquidação que serve de base à execução fiscal,

E por sua vez a também invocada alínea i) - *quaisquer outros fundamentos não referidos nas alíneas anteriores e a provar por documento, desde que não envolvam apreciação da legalidade da liquidação da dívida exequenda, nem representem interferência em matéria da competência da entidade que houver extraído o título* -.

Ali é a própria natureza da excepcionalidade da situação a inviabilizar o recurso a interpretação *a contrario* e aqui é a consequente apreciação da legalidade em concreto da liquidação subjacente a constituir obstáculo legal à admissibilidade e eventual procedência da própria oposição à execução fiscal.

Ora, como bem proficientemente se aduziu na sindicada sentença, a invocada pendência de impugnação judicial da liquidação referente ao ano de 1992 ainda que com fundamento em acto preparatório com repercussão nas subsequentes liquidações, por si só e na falta de relação de prejudicialidade entre as várias e sucessivas liquidações, não só não constitui ou integra qualquer dos fundamentos válidos e porventura eficazes de oposição à execução entretanto instaurada

para cobrança de dívidas referentes a liquidações de anos subsequentes, como, não dispondo também, por si só e autonomamente, de efeito suspensivo, não bole ou contende também com eventuais liquidações subsequentes, pois, quando muito, viabilizaria adequadas e autónomas impugnação judiciais precisamente com aquele mesmo fundamento.

E nestas impugnações judiciais ou na respectivas execuções fiscais é que faz sentido porventura requerer e eventualmente prestar a garantia que a lei, nestes casos (impugnação judicial ou recurso judicial que tenham por objecto a legalidade da dívida exequenda) e para o perseguido efeito (suspensão da execução), estabelece - cfr. art.º 169º do CPPT e 52º da LGT.

Não merece pois qualquer censura o segmento decisório da sindicada sentença que, sobre o ponto, se pronunciou, julgando, nesta parte, improcedente a oposição.

Pelo exposto, acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em julgar parcialmente procedente o presente recurso jurisdicional e, em consequência, julgar procedente o oposição deduzida contra as liquidações referentes aos anos de 1995 e 1996, revogando, nesta parte, a impugnada sentença.

Custas na proporção do decaimento, fixando a procuradoria em 50%.

Lisboa, 23 de Outubro de 2002. — *Alfredo Madureira* (relator) — *Brando de Pinho* — *Almeida Lopes*.

## Acórdão de 23 de Outubro 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 781/02. Recorrente: Elisa Adelina Granhão Vila Real Figueiredo; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exmº Consº Dr. Fonseca Limão.

ELISA ADELINA GRANHÃO VILA REAL FIGUEIREDO, inconformada com a sentença, a fls. 113 e seguintes, do Mº Juiz do T. T. de 1ª Instância do Porto, que lhe julgou improcedente a impugnação 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:

“A acção de fiscalização levada a cabo pela Administração Fiscal ocorreu antes de 1999, mas o certo é que o relatório de inspecção (e único) então elaborado só foi notificado à aqui Recorrente em meados de 1999, sem que lhe fosse garantido o direito de participação

na formação da decisão que lhe dizia respeito, através do direito de audiência (art. 60º da L.G.T.)”

O relator, por despacho de fls. 147 e 148, considerou que a questão de saber se à recorrente foi ou não dada a oportunidade de exercer o direito de audiência lograva enquadramento no domínio factual e não tinha sido resolvido na peça recorrida, propendeu a declarar este S.T.A. incompetente para a apreciação do recurso por não ter, por exclusivo fundamento, matéria de direito.

Notificadas as partes para, a este propósito, se pronunciarem, apenas o fez a recorrente, afirmando que o recurso não versa matéria de facto mas apenas matéria de direito, requerendo, para o caso de assim não ser entendido, a remessa dos autos ao tribunal competente.

O Exmº Magistrado do MºPº, junto deste S.T.A., convergiu com o entendimento do relator e atrás expresso.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

Confrontada a conclusão atrás referida com a peça recorrida, desde logo resulta que, nesta, em parte alguma, se estabeleceu como provado ou não provado, que lhe tivesse sido dada a oportunidade de exercer o direito de audiência.

A questão de saber se tal oportunidade lhe foi ou não dada logra enquadramento no domínio factual pois que não demanda a interpretação e aplicação da lei.

Significa isto que o recurso não tem, por exclusivo fundamento, matéria de direito, o que, nos termos dos artºs 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 e a competência do T.C.A. para o efeito.

Termos em que se acorda em declarar este S.T.A. incompetente, em razão da hierarquia, para o conhecimento do recurso e competente, para o efeito, o T.C.A., pela Secção do Contencioso Tributário.

Custas pela recorrente fixando-se a taxa justa em € 75 e a procuradoria em 50 %.

Oportunamente, remetam-se os autos ao T.C.A., conforme o requerido a fls. 153.

Lisboa, 23 de Outubro de 2002. — *João Plácido da Fonseca Limão* (relator) — *Ernâni Figueiredo* — *Lúcio Barbosa*.

## Acórdão de 23 de Outubro de 2002.

### Assunto:

*Avaliação de imóvel. Sisa. Contribuição autárquica. Notificação.*

### Doutrina que dimana da decisão:

1 — *A liquidação de sisa relativa a transmissão de imóvel não inscrito na matriz é de efectuar segundo o preço declarado, avaliando-se depois o bem, nos termos dos artigos 53º, 94º § 2º e 109º do Código do Imposto Municipal da Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações*

(CIMSISDD), produzindo esta avaliação efeitos em sede de sisa (conduzindo a liquidação adicional, se for caso disso), e em sede de contribuição autárquica.

- 2 — *Avaliado o imóvel, não nos termos do CIMSISDD, mas nos dos artigos 8º nº 1 do Decreto-Lei nº 30 de Novembro, e 218º do Código da Contribuição Predial, e notificado o contribuinte do resultado da avaliação, indicando-se-lhe, em tal notificação, que a avaliação foi efectuada para efeitos de contribuição autárquica, não pode a Administração Fiscal proceder a liquidação adicional de sisa, tomando por base o valor desta avaliação.*
- 3 — *Ainda que o contribuinte não requeira segunda avaliação, o resultado da primeira, assim feita e notificada, só se firma na ordem jurídica para efeitos de contribuição autárquica, mas não para efeitos da sisa devida pela anterior transmissão.*
- 4 — *A avaliação efectuada nos termos das apontadas disposições do CIMSISDD deve referir-se ao momento da transmissão, para efeitos de sisa, e ao da avaliação, para efeitos de contribuição autárquica.*

Recurso nº 872/02. Recorrente: Joaquim Antunes; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Conselheiro Baeta de Queiroz.

1.1. **JOAQUIM ANTUNES**, residente em Coimbra, recorre do acórdão do Tribunal Central Administrativo que confirmou a sentença do Mmº. Juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Coimbra que julgara improcedente a impugnação da liquidação adicional de sisa e imposto do selo efectuada em 21 de Abril de 1995, relativa à aquisição de um imóvel não inscrito na matriz predial.

Formula as seguintes conclusões:

”a)

O acórdão recorrido enferma de erro de julgamento ao considerar, assim confirmando a decisão de 1ª instância, que o acto de liquidação adicional da sisa não sofre de violação de lei por errada eleição do procedimento de avaliação e de preterição da formalidade essencial prescrita no art.º 96º do C. da Sisa.

b)

O acórdão recorrido deixou erradamente de relevar à face do direito aplicável que à data da liquidação originária da sisa, constante do termo de declaração cuja cópia se mostra junta aos autos, o prédio em causa estava omissa na respectiva matriz e que dela também não constava o seu valor patrimonial.

c)

O único procedimento de avaliação de que a administração poderia lançar mão para determinar o valor a ter em conta em relação ao prédio era o prescrito no art.º 109º do C. da Sisa, como decorre do § 1º do mesmo artigo e do art.º 112º do mesmo código.

d)

A não notificação do contribuinte segundo os termos que estão prescritos no art.º 96º do C. da Sisa do resultado da 1ª avaliação

prevista em procedimento de avaliação para efeitos de sisa, mas sim de resultado de 1ª avaliação efectuada para efeitos de contribuição autárquica, integra uma preterição de formalidade legal essencial que acresce àquela violação de lei por errada eleição do procedimento legalmente prescrito,

e)

pois são diferentes os motivos legais que o contribuinte pode alegar como meio de defesa administrativa em uma e outra situação e, consequentemente, motivá-lo a requerer ou não a 2ª avaliação, nomeadamente a circunstância de estar a verificar que a administração não está a aceitar o valor que foi declarado para efeitos da sisa e o diferente modo de constituição da comissão de 2ª avaliação.

f)

Não existe disposição legal no C.C.A. e no anterior C. C. Predial que autorize a aplicação retroactiva do valor patrimonial achado em avaliação feita no âmbito desses diplomas e dos impostos nele regulados a transmissões efectuadas anteriormente, sendo que o C. da Sisa apenas releva o que exista na matriz à data da transmissão (art.ºs 19º e 30º) (só a inversa é verdadeira — art.º 109º § 1º).

g)

A isso acresce que a avaliação feita no âmbito do C. C. A. e C. C. Predial não está sujeita à regra constante do § 2º do art.º 94º do C. da Sisa, pelo que é funcionalmente desadequada para determinar o valor dos bens à data da transmissão.

h)

O acórdão recorrido violou, pois, por erro de interpretação e de aplicação ao caso concreto, os art.ºs 109º e 93º e segs., e mais especificamente, o art.º 96º e 94º § 2º do C. da Sisa.

Termos em que se requer que, com o duto suprimento de V.ªs Ex.ªs, se dignem conceder provimento ao recurso, revogar o acórdão recorrido e, julgando procedente a impugnação, anular o acto de liquidação e ordenar a restituição do imposto adicional pago com juros indemnizatórios”.

1.2. Não há contra-alegações.

1.3. O Exmº. Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que o recurso merece provimento, pelas razões aduzidas nos arestos da Secção de 28 de Novembro de 2001, no recurso nº 25859, e 17 de Abril de 2002, no recurso nº 26426.

1.4. O processo tem os vistos dos Exmºs. Adjuntos.

2. A matéria de facto vem assim estabelecida:

”a)

O impugnante foi notificado por ofício datado de 14.08.95, recebido a 19.09.95.

b)

Através de tal notificação, o impugnante é avisado para efectuar o pagamento de esc. 483.000\$00 de sisa e 38.640\$00 de imposto de selo.



c)

O que o levou a solicitar certidão dos fundamentos.

d)

Pelo conteúdo da certidão e documentos a ela juntos, verifica-se que a fracção autónoma designada pela letra A com o artº urbano 9431 de Santo António dos Olivais, foi inscrita por 6.930.000\$00.

e)

Pelo texto da liquidação adicional à sisa resulta que a DGCI não aceitou o valor declarado de 2.100.000\$00 e «segunda» avaliação atribuiu-lhe o valor de 6.930.000\$00.

f)

Em 24.4.95, o impugnante foi notificado para efeitos de contribuição autárquica e convidada a reclamar ou impugnar dele no prazo de 8 dias.

g)

Nada referindo sobre qualquer tipo de fundamentação.

h)

Mas sem que tivesse promovido 2.ª avaliação.

i)

A fls. 10 dos autos o impugnante solicita certidão que fundamente as respectivas liquidações (sisa adicional — fracção letra B, art.º n.º 9431, freguesia de Sto. António dos Olivais).

j)

Os documentos de fls. 11, 12 e 13 revelam, por sua vez, que «as fracções autónomas designadas pelas letras A, do prédio descrito na cópia do termo de declaração de sisa n.º 586/601, de 21.4.95, encontram-se presentemente inscritas com o valor tributável de 6.930.000\$00, respectivamente (art.º urbano 9431, da freguesia de Santo António dos Olivais).

l)

Ainda que, em face da informação que antecede e ainda tendo em conta os valores que serviram de base à liquidação da sisa n.º 705/723, de 19.5.94, procedeu-se à liquidação de sisa adicional que se mostrar devida, e bem assim à liquidação do Imposto de Selo, devido nos termos do art.º 50.º da respectiva Tabela Geral.

m)

Revelando-se, algebricamente, a liquidação adicional à sisa n.º 586/601, de 21.4.95, a fls. 13.

n)

O prédio em questão foi construído de novo e ainda não fora avaliado.

o)

Acontecendo então, que o prédio foi inscrito na matriz predial, após avaliação, com o valor que lhe foi atribuído”.

3.1. Aponta o Exmº. Procurador-Geral Adjunto que “caso em tudo idêntico” ao presente foi apreciado por este mesmo Tribunal, em data não muito longínqua - 28 de Novembro de 2001 -, merecendo solução divergente da encontrada pelo aresto ora recorrido.

Na verdade, as circunstâncias factuais relevantes são, nos dois casos, coincidentes, e as questões colocadas ao Tribunal as mesmas, de tal modo que as alegações do presente recurso não são senão a cópia das que o mesmo Ilustre Advogado produzira no processo decidido na referida data, a que coube o nº 25859, e que teve como relator o mesmo do recurso de que agora tratamos.

Estamos, pois, perante um caso em tudo semelhante ao já decidido por este Tribunal, nada se vislumbrando que aconselhe a que se altere a jurisprudência anterior. Por isso, o presente acórdão não vai além da transição, *mutatis mutandis*, do que então se escreveu.

Também no caso de que ora nos ocupamos, como naquেলoutro referido, aconteceu que o recorrente adquiriu, em Abril de 1994, uma fracção de um prédio, omissa na matriz predial, mas cuja inscrição fora requerida antes de feita a declaração para efeitos de sisa. Assim, e na falta de outro valor a que pudesse atender, a liquidação da sisa tomou como base o valor declarado como sendo o da compra e venda.

Mais tarde, e na sequência da declaração de 21 de Janeiro de 1994 para efeitos de inscrição matricial, a fracção foi avaliada. O valor deste modo achado serviu, então, de base a uma liquidação adicional de sisa, que é aqui impugnada.

Para a Administração Fiscal, e para a sentença que apreciou a situação, como para o acórdão que a confirmou, tudo está certo assim: posto que a fracção está inscrita na matriz, com valor patrimonial atribuído, tal valor não pode ignorar-se para efeitos de sisa; nem faria sentido proceder a outra avaliação, já que a lei só a exige para suprir a falta de valor patrimonial. Acresce que o valor patrimonial estabelecido está estabilizado, pois o contribuinte não requereu segunda avaliação, apesar de ter sido notificado do resultado da primeira.

Mas, como pugna o recorrente, não são assim tão lineares as coisas.

À data em que foi declarada a transmissão para efeitos de sisa e feita a liquidação com base no valor declarado - 21 de Abril de 1994 -, e no momento em que ocorreu essa transmissão, a fracção não estava inscrita na matriz, nem tinha, portanto, valor patrimonial atribuído.

Impunha-se, por isso, que a liquidação atendesse ao valor declarado, em obediência aos artigos 19º, 53º e 109º § 1º do Código do Imposto Municipal da Sisa e das Sucessões e Doações (CIMSISD), como, aliás, aconteceu.

Mas também se exigia, na sequência, a avaliação da fracção, por força do disposto nos artigos 53º e 109º do CIMSISD, quer para que o prédio e o seu valor patrimonial passassem a constar da matriz (cfr. o referido § 1º do artigo 109º), quer para que pudessem respeitar-se os artigos 19º § 2º, 30º e 53º, parte final, do mesmo diploma, liquidando-se adicionalmente sisa, se devida, por força de o valor declarado ser inferior ao patrimonial. Esta avaliação devia ser feita, por força do estatuído no falado artigo 109º, nos termos dos artigos 93º e seguintes do CIMSISD.

Na realidade, a Administração Fiscal não promoveu a avaliação do imóvel, nos já referidos termos e para efeitos de eventual liquidação adicional de sisa e de inscrição na matriz.

O que fez foi, na sequência da declaração para efeitos de inscrição da fracção na matriz, uma avaliação nos termos do artigo 218º do Código da Contribuição Predial (CCP), aplicável por remissão do artigo 8º nº 1 do Decreto-Lei nº 442-C/88, de 30 de Novembro, para efeitos de contribuição autárquica. Tudo como consta da notificação feita ao recorrente com data de 24 de Abril de 1995, tal qual a sentença acolheu.

A fracção passou, deste modo, a ter um valor patrimonial, reportado a data que com precisão se desconhece, posto que não é referida no processo, mas que pode supor-se não muito anterior a 24 de Abril de 1995, quando a liquidação de sisa ocorrera em 21 de Abril de 1994, e a transmissão de propriedade tivera lugar em 22 seguinte.

E, munida deste valor, superior ao que servira de base à liquidação da sisa, a Administração empreendeu a liquidação impugnada, pretendendo assim cumprir o comando dos artigos 19º § 2º e 30º do CIMSISDD.

O que o recorrente contesta é aquilo que denomina de "importação" do valor encontrado nos termos do CCP, para efeitos de contribuição autárquica, para efeitos de sisa; bem como o modo como lhe foi notificado o resultado da avaliação.

E com razão, como se demonstrará.

3.2. Vimos como a avaliação realizada o foi de acordo com as normas aplicáveis do Código da Contribuição Autárquica, que, desde há cerca de treze anos, transitariamente, remete para as do Código da Contribuição Predial (CCP).

E o respectivo resultado foi transmitido ao recorrente como sendo isso mesmo: o de uma avaliação levada a cabo para efeitos de contribuição autárquica, referindo-se expressamente o artigo 218º do CCP, e informando-se o contribuinte de que podia reclamar ou impugnar, nos termos dos artigos 279º e 284º do mesmo CCP.

Ao que se seguiu, com data de 14 de Agosto de 1995, a notificação para pagamento de sisa e imposto de selo liquidados adicionalmente, tomando-se como valor da fracção o resultante da avaliação.

Ora, são de duas ordens as razões por que esta liquidação não pode subsistir.

A primeira é que o valor a considerar, para efeitos de sisa, se reporta a uma data precisa: a da transmissão, como estabelece o § 2º do artigo 94º do CIMSISDD. Esta disposição impõe que, tratando-se, embora, de um único acto avaliativo, e porque ele se destina a produzir efeitos em duas sedes distintas — a sisa e a contribuição autárquica (ao tempo, a predial) — o bem seja avaliado com referência a dois momentos diversos, a saber, o da transmissão e o da avaliação, aquele para ser atendido na sisa, este para valer na contribuição autárquica. Exigência que não foi respeitada pela avaliação aqui efectuada, feita, não nos termos e para os efeitos daquelas disposições do CIMSISDD, mas nos termos e para os efeitos dos Código da Contribuição Autárquica e CCP, conjugados.

A segunda é que, de todo o modo, o contribuinte nunca foi notificado do resultado da primeira avaliação para efeitos de sisa, de modo a poder, designadamente, requerer segunda avaliação, como lhe faculta o artigo 96º do CIMSISDD.

Deste jeito, não pode falar-se na formação de caso resolvido quanto ao valor do imóvel, para efeitos de sisa.

Nem se diga que, em todo o caso, o recorrente não pediu segunda avaliação. É certo. Mas também continua a ser verdade que lhe não foi dada tal possibilidade, pois, como se viu, não houve lugar a qualquer notificação do valor atribuído para efeitos de sisa, mas só para efeitos de contribuição autárquica. O que não é a mesma coisa, bem podendo acontecer que o contribuinte se conforme com o valor atribuído em sede de contribuição autárquica, mas não o aceite para efeitos de sisa. Basta admitir a hipótese de projectar alienar o imóvel avaliado, mesmo antes de se tornar sujeito passivo de contribuição autárquica...

Temos, pois, que o acto de avaliação desrespeitou o comando do já falado § 2º do artigo 94º do CIMSISDD, ao não atribuir ao imóvel um valor reportado à data da transmissão; e que não houve notificação ao contribuinte da fixação do valor depois considerado na liquidação adicional aqui discutida, imposta pelo artigo 96º do mesmo CIMSISDD.

Procedem, assim, os fundamentos do recurso, impondo-se a revogação do acórdão recorrido, que em contrário decidiu.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juizes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em, concedendo provimento ao recurso, revogar o acórdão recorrido, julgando procedente a impugnação do acto de liquidação, e declarando ser devidos os juros indemnizatórios peticionados, calculados sobre a quantia indevidamente cobrada, desde a data do pagamento até à do seu reembolso.

Sem custas em qualquer das instâncias.

Lisboa, 23 de Outubro de 2002. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Fonseca Limão*.

## Acórdão de 23 de Outubro de 2002.

### Assunto:

*Emolumentos notariais. Prazo para deduzir impugnação judicial fundada em aplicação de norma jurídica nacional contrária a Directiva comunitária não transcrita. Reenvio prejudicial.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *O acto tributário de liquidação de emolumentos registrais que aplica norma jurídica nacional acusada de ser contrária a uma Directiva comunitária não transcrita para a ordem jurídica interna, é meramente anulável, sendo o prazo para a sua impugnação o geral, do direito nacional, de 90 dias.*
- 2 — *Esse prazo é conforme com os princípios da efectividade e da equivalência, tendo em conta o conjunto dos meios processuais que a nossa ordem jurídica faculta 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 reacção contenciosa contra o seu eventual indeferimento.*

- 3 — *A questão de saber se o prazo para accionar os meios processuais tendentes a obter aquele reembolso é compatível com os princípios do direito comunitário não é de colocar ao TJCE, a título prejudicial, se esse prazo é, no caso, de cinco anos, e há jurisprudência recente daquele Tribunal a entender razoável um prazo de três anos.*

Recurso n.º 899/02; Recorrente: Jerónimo Martins, S.G.P.S., S. A.; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.<sup>mo</sup> Conselheiro Baeta de Queiroz.

1.1. **JERÓNIMO MARTINS, SGPS, S.A.**, com sede em Lisboa, recorre da sentença do Mm.º. Juiz da 2ª Secção do 1º Juízo do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa que julgou improcedente a impugnação do acto de liquidação de emolumentos notariais, por estar caducado o seu direito à impugnação.

Formula as seguintes conclusões:

1ª

A liquidação de emolumentos de que foi alvo a **JERÓNIMO MARTINS, SGPS, S. A.**, viola frontalmente o direito comunitário;

2ª

Com efeito, o art. 1.º, n.º 3, da "Tabela de Emolumentos do Registo Comercial" enferma do vício de contrariedade ao direito comunitário, na medida em que a receita que origina é proibida por força do art. 10º, n.º 1, al. c), da Directiva 69/335/CEE do Conselho de 17 de Julho de 1969 e não pode amparar-se no art. 12º, n.º 1, al. e), por o seu montante aumentar directamente e sem limites na proporção do capital social;

3ª

A circunstância de o Estado Português se ter apoderado, de forma ilegítima da quantia de 2.010.196\$00 a coberto do art. 1.º, n.º 3, da Tabela, confere à **JERÓNIMO MARTINS, SGPS, S. A.**, o direito de ver anulado o acto de liquidação em causa e a ser reembolsada naquele mesmo montante, acrescido de juros legais, até efectivo e integral pagamento;

4ª

Os Estados-membros encontram-se obrigados a proceder à restituição das quantias que cobrem em violação do direito comunitário;

5ª

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;

6ª

O regime processual dessas acções tem de garantir o efectivo respeito pela aplicação do direito comunitário;

7ª

O prazo previsto na lei Portuguesa para a impugnação judicial não permite uma aplicação efectiva do direito comunitário na situação em apreço;

8ª

A douta sentença recorrida violou, pois, por errada interpretação o princípio da efectividade do direito comunitário.

9ª

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.

10ª

O não reenvio da questão prejudicial para o TJCE configuraria, a verificar-se, uma inconstitucionalidade, referida à interpretação do art. 234.º do TCE, por violação do princípio do juiz legal, consagrado na Constituição da Republica Portuguesa.

Termos em que deverá dar-se provimento ao presente recurso e revogar-se a decisão recorrida, com as legais consequências.

Requer-se, ainda, nos termos do art. 234.º do Tratado de Roma, que a instância seja oportunamente suspensa e formulada ao TJCE a seguinte questão prejudicial:

«Deve o Direito Comunitário, em especial o princípio definido e aplicado pela jurisprudência do TJCE como "da efectividade da tutela jurisdicional" ou mais abreviadamente, "da efectividade" e o art. 10º do Tratado de Roma ou qualquer outra disposição de Direito Comunitário, originário ou derivado, proveniente de fonte escrita ou não escrita, ser interpretado no sentido em que com estes seria incompatível uma disposição nacional de um Estado-Membro, tal como a prevista no art. 123º do C. P. T. ou no art. 102º do C. P. P. T., que aplica um prazo de caducidade de 90 dias para a apresentação de uma impugnação judicial destinada a obter a restituição de uma quantia cobrada pelo mesmo Estado-Membro em violação do Direito Comunitário?»

1.2. Não há contra-alegações.

1.3. Foi dada vista do processo ao Exm.º Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal, o qual não emitiu parecer no prazo legal.

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

2. Vem fixada a factualidade seguinte:

1

No dia 9 de Dezembro de 1998, no 4.º Cartório Notarial de Lisboa, foi celebrada escritura pública de aumento de capital social da so-

cidade ora impugnante de esc. 69.656.687.000\$00, para esc. 70.489.102.000\$00, tendo-lhe sido debitada a quantia de esc. 2.010.196\$00, a título de acréscimo de emolumentos sobre os actos de valor determinado, como resulta dos docs. de fls. 18 a 21, aqui dados por reproduzidos;

2

A ora impugnante liquidou a quantia referida no ponto 1, em 14 de Dezembro de 1998, como resulta do doc. de fls. 18, aqui dado por reproduzido e da informação de fls. 401;

3

A presente impugnação foi instaurada em 9 de Novembro de 2001, como resulta do carimbo apostado no rosto da petição inicial”.

3.1. A agora recorrente impugnou um acto de liquidação de emolumentos notariais fundando-se em desconformidade da norma legal por tal acto aplicada com os direitos constitucional e comunitário.

A sentença sob recurso, não chegando a pronunciar-se sobre se ocorria, ou não, a alegada contrariedade com o direito constitucional e/ou comunitário, desatendeu a pretensão da impugnante, por considerar caducado o direito à impugnação.

A recorrente contraria tal decisão argumentando, por um lado, que, violando o acto de aplicação o direito comunitário, o prazo para a respectiva impugnação judicial não pode ser o previsto na lei nacional, sob pena de ofensa do princípio da efectividade do direito comunitário; e, por outro lado, que esta questão, atinente ao prazo em que pode ser deduzida a impugnação, deve ser submetida ao Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias (TJCE), suspendendo-se a instância.

Estamos perante questões já várias vezes apreciadas e decididas pelo Tribunal. De entre os acórdãos mais recentes que se debruçaram sobre estes temas, podem ver-se os de 31 de Outubro de 2001, nos recursos nºs 26392 e 26433, 12 de Dezembro de 2001, no recurso nº 26233, 16 de Janeiro de 2002, no recurso nº 26235, 30 de Janeiro de 2002, no recurso nº 26231, e 6 de Fevereiro de 2002, no recurso nº 26319, 27 de Fevereiro de 2002, no recurso nº 26767, 20 de Março de 2002, no recurso nº 26775.

Não nos afastaremos da jurisprudência que neles se consagra, e que pode ter-se por já estabilizada.

3.2. Na nossa ordem jurídica não existe senão um prazo-regra para impugnar os actos tributários de liquidação - o de 90 dias, 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). Os prazos especiais, que também os há, não interessam ao nosso caso.

Tal prazo conta-se a partir do termo daquele que é concedido para o pagamento voluntário, como estabelecem as indicadas disposições legais.

O termo inicial do prazo previsto no artigo 102º nº 1 alínea f) do CPPT, coincidente com o “conhecimento dos actos lesivos dos interesses legalmente protegidos”, exclui o caso dos actos de liquidação em que haja lugar a pagamento de tributo, como expressamente consta

da parte final da alínea - “não abrangido nas alíneas anteriores”. Não importa, pois, considerá-lo aqui.

O prazo de que temos falado é o de caducidade do direito à impugnação de actos anuláveis. Para a impugnação dos actos nulos a lei não estabelece qualquer limite, podendo deduzir-se a todo o tempo - artigo 134º nº 2 do Código do Procedimento Administrativo (CPA).

3.3. A questão que de seguida se nos põe é, portanto, a de saber se acto de liquidação de uma receita tributária, efectuado de acordo com a lei ordinária nacional porventura desconforme com uma norma jurídica comunitária, será nulo ou meramente anulável.

Isto porque a liquidação impugnada data de 9 de Dezembro de 1998, tendo o respectivo pagamento sido efectuado em 14 seguinte, e a petição de impugnação dada entrada em 9 de Novembro de 2001.

Assim, e a não ser que os vícios daquele acto de liquidação impliquem a sua nulidade, pois, nesse caso, não há prazo para a impugnação, que, consequentemente, será sempre tempestiva, a presente impugnação judicial terá sido extemporaneamente deduzida, conforme foi decidido.

Ora, quanto a este ponto, é uniforme a jurisprudência deste Tribunal, que considera que o vício de erro nos pressupostos de direito, por desconformidade das normas jurídicas nacionais aplicadas com uma Directiva comunitária não transcrita para a ordem jurídica interna, é de mera anulabilidade.

Esta é a regra no nosso direito, para os actos administrativos ofensivos dos princípios ou normas jurídicas aplicáveis, conforme estabelece o artigo 135º do CPA. A não ser que a lei preveja outra sanção para essa violação, como nos diz o referido artigo, conjugável com o 133º nº 1, e exemplifica o seu nº 2.

Não se tratando, aqui, 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 não pode ser senão a anulabilidade.

Também em se tratando de actos que aplicam normas legais inconstitucionais, a jurisprudência não os vem considerando, em regra, nulos, mas apenas anuláveis, ou feridos de “invalidade atípica”; em todo o caso, submetidos às regras próprias dos actos anuláveis, no que concerne à oportunidade da sua impugnação judicial - cfr., sobre este ponto, o recente acórdão deste Tribunal, de 31 de Outubro de 2001, no recurso nº 26392, já acima referido.

O mesmo se passa com os actos que aplicam norma de direito interno desconforme com uma Directiva comunitária não transcrita para a ordem jurídica nacional.

Assim, o acto de liquidação em causa não é nulo, mas, apenas, anulável.

3.4. Na falta de fixação, em norma de direito comunitário, de prazo para o efeito, como tem reconhecido o TJCE (cfr. os acórdãos de 15 de Setembro de 1998 nos processos nºs C-231/96 e C-260/96, e 17 de Novembro de 1998, no processo nº C-228/96), o prazo para impugnar actos de liquidação de receitas tributárias perante os tribunais portugueses é o fixado na lei nacional.

Não se nos põe, aqui, a necessidade de interpretar qualquer norma de direito comunitário, porque ela não existe, em termos de poder ser afrontada pela de direito interna que fixa o prazo para a impugnação. Onde, a impossibilidade de reenvio prejudicial, quanto a este ponto.

Nada parece obstar, consequentemente, a que o direito da recorrente à impugnação judicial do acto de liquidação sindicado haja caducado, como anteriormente se viu.

Porém, é defensável o entendimento, aliás, defendido pela recorrente, segundo o qual o primado do direito comunitário sobre o interno obsta a que as autoridades competentes de um Estado-membro invoquem normas processuais relativas aos 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. E seria assim porque, como se diz no aresto do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias - TJCE - de 25 de Julho de 1991, no processo nº C-/208/90, "só a transposição correcta da Directiva porá fim a esse estado de incerteza e só no momento dessa transposição é que fica criada a situação jurídica necessária para exigir aos cidadãos que façam valer os seus direitos". Visa-se, com esta limitação, "pressionar o Estado-membro relapso a transpor para o seu ordenamento interno as Directivas comunitárias, impossibilitando-o de considerar extemporâneos quaisquer pedidos formulados à luz dessa legislação, enquanto a mesma não for transposta".

Esta a razão por que seria de afastar o prazo de caducidade do direito à liquidação do artigo 123º nº 1 alínea a) do CPT.

Mas só assim é se houver de entender-se que tal prazo é exíguo de modo tal que viole os princípios da equivalência e (ou) da efectividade - este último, invocado, também, pela recorrente.

O princípio da efectividade tanto vigora no campo do direito comunitário como no do direito nacional - é um princípio que informa todos os sistemas dos Estados de Direito, como se mostrou no acórdão de 16 de Janeiro p. p., deste Tribunal, já referido.

Deste modo, saber se a norma nacional que estabelece o prazo de caducidade do direito à impugnação é conforme com este princípio, é questão a resolver perante o direito constitucional do Estado-membro, já que o direito comunitário não adoptou norma com a qual possa confrontar-se, para aferir da sua compatibilidade, a norma de direito interno. Ora, nenhuma dúvida vem posta - nem o tem sido, perante os tribunais nacionais - quanto à compatibilidade do prazo em questão com o princípio da efectividade da tutela jurisdicional, tal como o conforma a nossa ordem constitucional. O prazo não é curto de modo a impossibilitar ou, sequer, dificultar, de modo intolerável, o exercício do direito à impugnação dos actos tributários.

Mas, se assim é para imputar ao acto ilegalidade consistente em violação de norma jurídica interna, ainda que inconstitucional, não há, à primeira vista, razão para ser de modo diferente quando se trata de impugnar o mesmo acto por ofensa de norma jurídica comunitária, que embora não transcrita para o direito interno, nem por isso deixa de ter vigência no Estado-membro.

O prazo fixado na lei nacional satisfaz quer o princípio da efectividade, quer o da equivalência. Este último, porque não se discrimina o direito comunitário em desfavor do interno: o prazo de impugnação é o mesmo, quer o vício invocado seja de violação do direito comunitário, quer seja o de desrespeito do direito nacional. O da efectividade, porque, em regra, o prazo não se mostra curto de tal modo que torne praticamente impossível, ou excessivamente difícil, o exercício do direito à impugnação judicial.

Neste sentido há jurisprudência europeia estabelecida: vejam-se os acórdãos do TJCE de 15 de Setembro de 1998 nos processos

nºs C-231/96 e C-260/96 e 17 de Novembro de 1998 no processo nº C-228/96.

3.5. Serão as coisas diferentes só porque o acto tributário impugnado aplicou, como quer a recorrente, normas legais nacionais incompatíveis com uma Directiva comunitária não transcrita para o direito interno? A questão seguinte é, pois, a de saber se a falta do Estado Português, ao não proceder, oportunamente, à transposição para a ordem jurídica interna da directiva, tem alguma consequência quanto ao tempo em que pode ser exercido o direito à impugnação judicial.

A recorrente dá a esta pergunta resposta afirmativa: se bem interpretamos o seu entendimento, enquanto o Estado Português não transpuser para a ordem interna a directiva, esta, por obra do seu efeito directo, permite aos particulares impugnarem os actos tributários com ela desconformes, sem que o Estado possa opor-lhes um prazo de caducidade tão curto quanto o de 90 dias estabelecido na lei nacional.

Não temos que nos preocupar com definir se a directiva em questão tem ou não o efeito directo que a recorrente, embora não o afirmando de modo expresso, parece pressupor.

Por um lado, esse efeito já foi afirmado pelo TJCE, no acórdão de 27 de Setembro de 2000, no processo nº C-134/99, jurisprudência a que se vêm arrimando os nossos tribunais para decidir a questão colocada na presente impugnação. Por outro lado, toda a jurisprudência recente deste Supremo Tribunal Administrativo a este propósito, embora nem sempre de modo explícito, o reconhece. Só em resultado da atribuição desse efeito directo têm os nossos tribunais julgado procedentes múltiplas impugnações de actos de liquidação de receitas emolumentares, notariais ou registrais, contrários à disposição da directiva, anulando-os. Aceita-se, deste modo, necessariamente, que a directiva não transposta confere direitos aos particulares, e que estes podem invocá-los perante os tribunais do país que não procedeu à transposição.

Mas, em que prazo podem os particulares invocar esses direitos?

O acórdão de 25 de Julho de 1991 do TJCE, proferido no processo nº C-208/90, entendeu que, enquanto um Estado-membro, obrigado à transposição de uma directiva para o direito nacional, o não fizer, "não pode invocar a extemporaneidade de um pedido apresentado por um particular com vista à protecção dos direitos que lhe são reconhecidos pelas disposições da directiva"; mais, "um prazo processual nacional só pode começar a correr a partir desse momento".

Porém, muito mais recentemente, o mesmo Tribunal suavizou este entendimento, declarando o seguinte:

"1. Na ausência de regulamentação comunitária em matéria de restituição de impostos nacionais indevidamente cobrados, compete à ordem jurídica interna de cada Estado-Membro designar os órgãos jurisdicionais competentes e regulamentar as modalidades processuais dos recursos jurisdicionais destinados a assegurar a protecção dos direitos que o direito comunitário garante aos particulares, desde que, por um lado, essas modalidades não sejam menos favoráveis que aquelas que dizem respeito a recursos similares de natureza interna (princípio da equivalência) e, por outro, que não tornem na prática impossível ou excessivamente difícil o exercício dos direitos conferidos pela ordem jurídica comunitária (princípio da efectividade).

Quanto ao princípio da efectividade, é compatível com o direito comunitário a fixação de prazos razoáveis de recurso sob pena de

caducidade no interesse da segurança jurídica que protege ao mesmo tempo o contribuinte e a administração em causa. Com efeito, tais prazos não são de natureza a tornar praticamente impossível ou excessivamente difícil o exercício dos direitos conferidos pela ordem jurídica comunitária. Para este efeito, um prazo nacional de caducidade de três anos que corre a contar da data do pagamento impugnado parece razoável.

O respeito do princípio da equivalência pressupõe, por sua vez, que a modalidade em discussão se aplica indiferentemente aos recursos fundamentados na violação do direito comunitário e àqueles fundados na violação do direito interno, quando se trata do mesmo tipo de impostos ou taxas. Este princípio não pode, em contrapartida, ser interpretado como obrigando um Estado-Membro a estender, ao conjunto das acções da restituição de impostos ou taxas cobrados em violação do direito comunitário, o seu regime de restituição mais favorável. Assim, o direito comunitário não se opõe a que a legislação de um Estado-Membro contenha, ao lado de um prazo de prescrição de direito comum aplicável às acções de repetição do indevido entre particulares, modalidades particulares de reclamação e de recurso judicial menos favoráveis para a impugnação de impostos e outras imposições. Só seria diferente se essas modalidades fossem aplicáveis apenas às acções para restituição desses impostos ou imposições que fossem fundadas no direito comunitário.

Daqui resulta que o direito comunitário não se opõe à aplicação de uma disposição nacional visando substituir, para o conjunto das acções de restituição em matéria aduaneira, um prazo especial de prescrição, de cinco e depois de três anos, ao prazo ordinário de prescrição de dez anos previsto para a acção da repetição do indevido, uma vez que este prazo de caducidade, que é análogo àquele já previsto para diferentes imposições, se aplica da mesma maneira às acções de restituição que se fundam no direito comunitário e àquelas que se fundam no direito interno.

2. O direito comunitário não proíbe ao Estado-Membro que oponha um prazo nacional de caducidade às acções para restituição de imposições cobradas em violação das disposições comunitárias, mesmo se esse Estado-Membro não modificou ainda as suas regras nacionais para as tornar compatíveis com essas disposições, quando, por um lado, tal prazo não é menos favorável para os recursos fundados no direito comunitário que para os recursos fundados no direito interno e que não toma praticamente impossível ou excessivamente difícil o exercício dos direitos conferidos pela ordem jurídica comunitária e, por outro lado, quando não se comprova que o comportamento das autoridades nacionais, conjugado com a existência do prazo litigioso, tenha conduzido a privar totalmente a recorrente da possibilidade de defender os seus direitos perante as jurisdições nacionais.”

Temos, pois, que, para o TJCE, a fixação pela lei nacional de um prazo de três anos para reagir contra um acto como os aqui sindicados, nas circunstâncias da sua prática, será razoável.

Porém, o prazo da nossa lei para impugnar os actos de liquidação anuláveis é, como se viu, bem menor.

3.6. Aqui chegados, tudo aponta para a necessidade de proceder a reenvio prejudicial, como, de resto, quer a recorrente, de modo a propiciar que o TJCE interprete o direito comunitário definindo se, à luz dele, o apontado prazo de 90 dias será, do mesmo modo, razoável.

Na verdade, não há que interpelar o TJCE a tal propósito: o regime adoptado pela nossa lei, se sopesado na globalidade, não suscita dúvidas sobre a sua compatibilidade com o direito comunitário.

É que tudo quanto se vem dizendo até ao momento se refere à impugnação judicial do acto tributário de liquidação. Ora, este não é o único meio processual posto pela nossa ordem jurídica à disposição dos particulares para obter o reembolso do que tenha sido indevidamente cobrado. Não é exacta a afirmação que a recorrente faz nas suas alegações: ”(...) uma vez esgotado esse curtíssimo prazo, extinguir-se-iam definitivamente as possibilidades de (...) fazer valer um direito que lhe é conferido pela ordem jurídica comunitária, impedindo-se, assim, o exercício do seu legítimo direito ao reembolso de uma quantia que lhe foi exigida em violação frontal do direito comunitário”.

Os vícios dos actos de liquidação podem suscitar-se pela via da reclamação graciosa e da impugnação judicial, mas também pela da oposição à execução, (cfr. o artigo 286º nº 1 alínea a) do CPT, sucedido pelo artigo 204º nº 1 alínea a) do CPPT), e pela revisão - artigos 94º do CPT e, hoje, 78º da Lei Geral Tributária (LGT).

Deixemos de lado a reacção pela oposição à execução, uma vez que, no nosso caso, ela não é possível, atento o facto de a recorrida ter procedido ao pagamento da quantia liquidada, como está fixado em sede factual.

Sobra, pois, a possibilidade da revisão.

Esta, quando a favor do contribuinte, era possível, com base em erro imputável aos serviços, nos cinco anos posteriores ao termo do prazo de pagamento voluntário, prazo que a LGT estreitou para quatro anos, a contar da liquidação - sendo que, no nosso caso, consideradas as datas das liquidações, esta última lei não é aplicável.

Consequentemente, nada impede que o contribuinte, se a Administração não tomar a iniciativa de rever o acto, requeira essa mesma revisão, recorrendo, depois, para os tribunais, em caso de indeferimento da sua pretensão (vejam-se os artigos 118º nº 3 do CPT, 95º nºs 1 e 2 alínea d) da LGT, e 97º nº 1 alínea d) e 102º nº 1 alínea e) do CPPT).

Mesmo que se entenda (como parece ser o caso do acórdão de 30 de Janeiro de 2002 deste Tribunal, no recurso nº 26231), que o artigo 94º do CPT não vale senão para os actos de liquidação levados a cabo pela administração fiscal *stricto sensu*, a possibilidade de reacção por este meio não deixa de existir. Conforme nesse aresto se aponta, o artigo 85º do Decreto-Lei nº 42/89, de 3 de Fevereiro, depois sucedido pelo artigo 89º nº 3 do Decreto-Lei nº 129/98, de 13 de Maio, conjugado com o artigo 35º do Decreto-Lei nº 155/92, de 28 de Julho, impunha a restituição oficiosa dos emolumentos cobrados em excesso por erro dos serviços, prescrevendo o direito à restituição no prazo de cinco anos contados da data em que entraram nos cofres do Estado.

Disponha, pois, a recorrente, para obter a restituição das quantias que pagou a mais, em consequências da liquidação impugnada, de um prazo de cinco anos.

Ora, um prazo desta ordem de grandeza é compatível com o direito comunitário, designadamente, com o princípio da efectividade, tal qual o interpretou o acórdão do TJCE de 17 de Novembro de 1998, no processo nº C-228/96, do qual se transcreveu o extracto supra.

O que nos permite dispensar o reenvio prejudicial, uma vez que há já decisão do TJCE, recente e clara, sobre a questão. Não há,

pois, lugar à suspensão da instância para proceder a reenvio prejudicial para o TJCE.

Nem há, no que acaba de se afirmar, qualquer "interpretação inconstitucional do art. 234º do TCE", uma vez que não se viola o "princípio do juiz legal (ou natural) consagrado nos arts. 32º, nº 9, 216º, nº 1, e 217º, nº 3, da Constituição", posto que assim se não nega a competência exclusiva atribuída a esse Tribunal para julgar as questões relativas à interpretação do direito comunitário. Tal não ocorre quando o TJCE já se tenha sobre elas pronunciado, ou quando o tribunal nacional não tenha dúvidas sobre a interpretação a dar às normas desse direito (teoria do acto claro), conforme a jurisprudência do mesmo TJCE.

3.7. Por tudo o exposto, improcedem as conclusões das alegações do recurso, no que concerne à intempestividade da impugnação judicial - conclusões 1ª a 8ª das alegações da recorrente -, bem como no que respeita ao reenvio prejudicial para o TJCE - conclusões 9ª e 10ª das mesmas conclusões.

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 recorrida, que ditou a intempestividade da impugnação judicial.

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

Lisboa, 23 de Outubro de 2002. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Fonseca Limão*.

## Acórdão de 23 de Outubro de 2002.

### Assunto:

*Oposição. Caducidade.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*Quer no âmbito do CPCI quer no do Código de Processo Tributário a caducidade não constituía fundamento de oposição à execução por o seu conhecimento implicar a apreensão da legalidade em concreto para cujo conhecimento existe a impugnação judicial.*

Recurso nº 937/02-30. Recorrente: Júlio Manuel Peixoto da Silva; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exmº Consº Vítor Meira.

Júlio Manuel Peixoto da Silva deduziu no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Braga oposição à execução contra si instaurada relativamente a dívidas à Segurança Social dos anos de 1989 a 1994.

Por sentença do 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, formulando as seguintes conclusões:

1 - Não obstante as contribuições para a Segurança Social configurarem um caso de autoliquidação, ocorre, por vezes, o caso do

contribuinte não efectuar a entrega das folhas de remunerações dos trabalhadores que tem ao seu serviço e não efectuar qualquer pagamento, ou então proceder à entrega daquelas folhas, mas sem pagar as respectivas contribuições.

2 - Em tais situações, é indispensável que seja praticado um acto que determine a quantia que o contribuinte tem de pagar, através da aplicação da taxa legal à matéria colectável constituída pelas remunerações.

3 - Esse acto é um acto de liquidação de tributos.

4 - E a eficácia de tal acto de liquidação, em relação ao contribuinte, está sempre dependente da sua notificação (cfr. Arts. 36.º, nº 1 do C.P.P.T. e 77.º, nº 6 da L.G.T.).

5 - Nos termos do preceituado no nº 1, do art. 45.º da L.G.T., "o direito de liquidar os tributos caduca se a liquidação não for validamente notificada ao contribuinte no prazo de *quatro anos*, . . .".

6 - Por sua vez, o nº 4 do mesmo artigo dispõe que "o prazo de caducidade conta-se, nos impostos periódicos, a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário e, nos impostos de obrigação única, a partir da data em que o facto tributário ocorreu".

7 - Deste modo, uma vez que o recorrente só foi notificado da liquidação das contribuições, relativas ao período entre Agosto de 1989 e Março de 1992, em 27-05-98, decorreram, mesmo em relação às devidas naquele mês de Março, mais de 6 anos desde a existência do facto tributário até à sua notificação ao recorrente.

8 - Assim, o direito à liquidação do imposto, relativo ao período em causa, caducou e, por conseguinte, caducado está o direito à arrecadação do mesmo imposto.

9 - Pelo exposto, entende o recorrente que a dita Sentença recorrida violou o disposto nos artigos 36.º, nº 1 e 97.º, nº 1, alínea a) do C.P.P.T. e 45.º, nºs 1 e 4, 77.º, nº 6 e 95.º, nº 2, alínea a) da L.G.T.

Não houve contra-alegações.

Pelo Exmo Magistrado do Ministério Público não foi emitido parecer no prazo do artigo 22 do Código de Procedimento e Processo Tributário.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

A sentença recorrida deu como provados os seguintes factos:  
1. A dívida exequenda tem a origem referida, contribuições referentes ao período entre Agosto de 1989 e Dezembro de 1994 cópias das certidões respectivas, juntas aos autos;

2. O oponente foi citado, na execução para cobrança do valor das contribuições referentes ao período entre Agosto de 1989 e Março de 1992, por carta registada em 27.05.98 - cópias de fls. 66 e segs.

Assentes tais factos apreciemos o recurso.

A sentença recorrida assentou a sua decisão na circunstância de estarem em causa dívidas à Segurança Social e não poder invocar-se caducidade por o ónus da liquidação pertencer ao contribuinte. Por seu turno o contribuinte entende que é necessário um acto de liquidação dos tributos por poder haver casos em que o contribuinte não entrega as folhas de remunerações, não faz o pagamento ou entrega as folhas sem pagamento. Deste raciocínio conclui que a eficácia do acto de liquidação depende da notificação e que, atenta a data em que foi notificado, teria caducado o direito à liquidação.

A questão que o recorrente suscitou na sua petição e que agora continua a sustentar no recurso é a da caducidade do direito à li-

quidação. Embora na sentença se haja decidido que não ocorria a caducidade do direito à liquidação cumpre apreciar previamente se a caducidade é fundamento de oposição, já que é este o tipo de processo que aqui está em causa. Respeitando as dívidas aos anos de 1989 a 1994 era aplicável a umas o CPCI e a outras o Código de Processo Tributário. Ora, quer um quer outro não contemplam como fundamento de oposição a caducidade. Tal instituto não consta de qualquer das alíneas dos artigos 176.º do CPCI e 286.º do Código de Processo Tributário. Mesmo que se quisesse entender que tal fundamento cairia no âmbito das als. g) do primeiro daqueles diplomas ou h) do segundo, tal não seria possível por tal apreciação envolver a apreciação da legalidade em concreto que tais normativos excluem como fundamento de oposição. A apreciação da caducidade apenas poderia ser apreciada em sede de impugnação judicial e não em sede de oposição à execução. Atenta a data em que a oposição foi deduzida não poderia sequer a petição de oposição ser convalidada para impugnação. Por isso a oposição deveria ter sido logo liminarmente indeferida por não ter por base qualquer dos fundamentos de oposição legalmente tipificados, não havendo por isso que apreciar nesta sede das questões relacionadas com a necessidade de liquidação por parte dos serviços ou da notificação da liquidação.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência neste Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso e manter a decisão recorrida embora com outra fundamentação. Custas pelo recorrente, fixando em 50% a procuradoria.

Lisboa, 23 de Outubro de 2002. — Vítor Meira (relator) — Baeta de Queiroz — Lúcio Barbosa.

## Acórdão de 23 de Outubro de 2002.

### Assunto:

*Reversão da execução fiscal contra responsável subsidiário. Erro nos pressupostos de facto. Meio de reacção contra o despacho que a determina.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*O revertido como responsável subsidiário, citado para a execução fiscal, pretendendo defender-se invocando erro nos pressupostos de facto do despacho que determinou a reversão da execução fiscal contra si, consistente em a primitiva executada ter, ainda, bens penhoráveis no seu património, deve reagir mediante oposição à execução, e não através de impugnação judicial.*

Recurso n.º 945/02. Recorrente: Carlos José Gonçalves Machado Vaz; Recorrido: Fazenda Pública. Relator: Ex.º Conselheiro Baeta de Queiroz.

1.1. CARLOS JOSÉ GONÇALVES MACHADO VAZ, residente no Porto, recorre da decisão do Mm.º Juiz da 2.ª Secção do 3.º Juízo do Tribunal Tributário de 1.ª Instância do Porto que indeferiu, liminarmente, a petição de impugnação judicial em que peticionava

a anulação do “acto tributário que ordenou a reversão da execução” fiscal inicialmente intentada contra LÚCIO SARAIVA, SUCRS., LDA..

Formula as seguintes conclusões:

“1.

A Sentença ora em crise enferma de vício de erro de fundamentação de direito, pois que, na respectiva fundamentação cita o Artigo 120.º do C.P.T., que tem como epígrafe «Notificação para alegações», sendo certo que esse dispositivo legal nada dispõe quanto aos fundamentos da Impugnação Judicial.

Por outro lado,

2.

Ao aqui Recorrente assiste o direito de deduzir impugnação judicial, desde logo porque, nos termos previstos no Artigo 268.º n.º 4 da C.R.P., Artigo 9.º n.º 1 da LGT e 96.º do C.P.P.T., 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.

3.

Não existe nos presentes Autos erro quanto à forma do Processo, até porque, atempadamente o aqui Recorrente instaurou o competente Processo de Oposição à Execução Fiscal, que corre termos pelo 3.º Juízo, 2.ª Secção do Tribunal Tributário de 1.ª Instância do Porto com o n.º 22/01.

4.

Sendo que é legalmente admissível que os responsáveis subsidiários deduzam cumulativamente a oposição à execução fiscal e impugnação judicial.

5.

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 204.º do CPPT, designadamente na alínea a) do citado Artigo (ilegalidade abstracta), mas antes nos fundamentos previstos no Artigo 99.º do CPPT.

6.

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 dita Sentença recorrida violou por erro de interpretação e aplicação o disposto no Artigo 97.º n.º 1 alínea P) e n.º 2 do C.P.P.T.

7.

Em face do que a Sentença ora em crise 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.

**Acresce que,**

8.

Na Sentença ora em crise, com fundamento no disposto no Artigo 131.º do CPPT, foi decidido o “. . . indeferimento liminar da presente impugnação . . .”.

9.

Ora, o citado Artigo 110.º do CPPT tem como epígrafe «Impugnação em caso de autoliquidação», nada dispondo no que concerne



ao indeferimento liminar da Petição Inicial de Impugnação, quando, como no caso em apreço, não estamos perante uma situação de autoliquidação.

10.

Isto posto, a Sentença ora em crise enferma de vício de erro de fundamentação de direito.

Nestes termos e nos melhores de Direito requer a Vossa Excelência se digne reparar o Agravo, revogando a Sentença ora em crise, e substituindo-a por outra que admita a Impugnação Judicial apresentada, e em consequência ordene a notificação da fazenda Pública para contestar.

Sem Conceder.

E, prevenindo a hipótese de vir a ser proferido Despacho de Sustentação, requer a Agravante ao Venerando Supremo Tribunal Administrativo que seja dado provimento ao presente recurso de Agravo, revogando, em consequência a Sentença proferida, e substituindo-a por outra que admita a Impugnação Judicial, seguindo-se os demais termos até final (...).”

1.2. Não há contra-alegações.

1.3. O Exm<sup>o</sup>. Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que é de confirmar o julgado, já que o despacho que determina a reversão da execução fiscal não é atacável mediante impugnação judicial, e não havia que operar a convalidação do processo, por o recorrente não estar em tempo para deduzir oposição à execução.

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

2. O despacho impugnado é do teor que segue:

“Nos presentes autos de impugnação o impugnante formula o pedido de anulação do acto tributário que ordenou a reversão da execução, por considerar que se não verificam os respectivos fundamentos.

O referido pedido, bem como a correspondente causa de pedir poderão ser quer objecto de oposição quer de reclamação de uma decisão proferida pelo chefe de repartição de finanças, no processo de execução fiscal.

Porém, tais questões não podem ser conhecidas no processo de impugnação cujos fundamentos de encontram previstos no art<sup>o</sup> 120<sup>o</sup> do Código de Procedimento e de Processo Tributário, e, se referem exclusivamente a vícios do acto de liquidação, este praticado fora do processo de execução fiscal, e, naturalmente antecedendo a respectiva instauração.

Pelo exposto, indefiro liminarmente a petição inicial, nos termos e para os efeitos do disposto no art<sup>o</sup> 131<sup>o</sup>, do Código de Procedimento e de Processo Tributário”.

3.1. Afirmando ter sido notificado para execução fiscal que contra si fora mandada reverter, e para, querendo, deduzir oposição, veio o recorrente impugnar o acto que ordenou essa reversão, pedindo a sua anulação, por violar o disposto nos artigos 23<sup>o</sup> e 5<sup>o</sup> da Lei Geral Tributária (LGT), uma vez que existiam, quando foi proferido, bens penhoráveis no património da devedora principal.

Invocando as disposições dos artigos 120<sup>o</sup> e 131<sup>o</sup> do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), o Mm<sup>o</sup>. Juiz indeferiu, liminarmente, a petição inicial, considerando que as questões suscitadas não podem ser apreciadas em sede de impugnação, cujos fundamentos estão previstos naquele primeiro artigo, cabendo, antes, da decisão que determinou a reversão, oposição ou reclamação.

3.2. Afirma o recorrente que a decisão impugnada enferma de vício de erro de fundamentação de direito, ao estribar-se nas normas dos artigos 120<sup>o</sup> e 131<sup>o</sup> do CPPT, cuja aplicação não tem cabimento, no caso em apreço.

Tem razão o recorrente, ao apontar a inaplicabilidade das referidas disposições legais.

Mas a conclusão não é a que retira.

O despacho recorrido fundamentou devidamente, de direito, a decisão de indeferimento liminar, ao dizer que a pretensão do impugnante, e as razões em que se apoiava, não eram matéria que pudessem discutir-se no âmbito da impugnação, mas, antes, no de uma eventual oposição ou reclamação.

O que aconteceu foi que, ao apontar as disposições legais de onde resulta o regime que definiu, indicou, como se foram do CPPT, os artigos que da matéria se ocupam... no Código de Processo Tributário (CPT).

Na verdade, se consultarmos os dois diplomas legais, logo vemos que os artigos 120<sup>o</sup> e 131<sup>o</sup> que contêm a disciplina a que queria referir-se o Mm<sup>o</sup>. Juiz integram, não o CPPT, mas o CPT.

Naquele diploma legal, os artigos correspondentes são os 99<sup>o</sup> e 112<sup>o</sup>, este último na redacção original.

Trata-se de um lapso que bem se entende, se se pensar que o CPPT entrou recentemente em vigor, substituindo o CPT, sendo que, neste período transitório, se impõe a aplicação dos dois diplomas, o que explica que no despacho em recurso se tenha indicado, adequadamente, o diploma legal, mas errado na designação dos números dos artigos, apontando os correspondentes do diploma antecedente.

As referências feitas no despacho recorrido aos artigos 120<sup>o</sup> e 131<sup>o</sup> do CPPT devem, pois, entender-se como feitas aos artigos 99<sup>o</sup> e 112<sup>o</sup> do mesmo diploma, a que antes correspondiam, no CPT, aqueles artigos 120<sup>o</sup> e 131<sup>o</sup>, respectivamente.

Improcedem, pois, as conclusões n<sup>os</sup>. 1, 8, 9 e 10 das alegações do recorrente.

3.3. Na segunda das suas conclusões, o recorrente apela à garantia do acesso à justiça, conferida, diz, pelos artigos 268<sup>o</sup> n<sup>o</sup> 4 da Constituição, 9<sup>o</sup> n<sup>o</sup> 1 da LGT e 96<sup>o</sup> do CPPT.

Porém, o que se decidiu, no despacho recorrido, em nada obsta a que o recorrente exerça o seu direito de acesso aos tribunais, para obter a tutela plena dos seus direitos e interesses legalmente protegidos.

A questão que se suscita no despacho recorrido é, antes, a da (in)idoneidade do meio processual de que se socorreu o recorrente. Nos termos da decisão recorrida, a pretensão do recorrente, contida na sua petição inicial, pode ser tutelada pela via da oposição à execução, ou pela da reclamação do despacho determinativo da respectiva reversão, mas já não pela da impugnação, que a lei reserva a outros casos, fundados, nos termos do despacho em apreço, no artigo 99<sup>o</sup> do CPPT.

Não se lhe nega, pois, o direito do recorrente a obter a tutela jurisdicional de que carece; apenas se diz que essa tutela só pode ser concedida pelo meio processual adequado. Meio de que, de resto, o recorrente já se terá socorrido, a avaliar pelo que se contém na conclusão n<sup>o</sup> 3 das suas alegações.

Improcede, pois, a conclusão n<sup>o</sup> 2 das alegações do recurso.

3.4. As demais conclusões são utilizadas pelo recorrente para defender que a lei instituiu, como meio próprio para reagir contra o

acto administrativo em matéria tributária que determina a reversão da execução fiscal contra um responsável subsidiário, a impugnação judicial, não impedindo que se use esse meio cumulativamente com a oposição à execução fiscal, como, aliás, o recorrente fez. E socorreu-se de fundamento de entre os previstos no artigo 99º do CPPT, e não no 204º do mesmo diploma, pelo que o meio adequado é, precisamente, a impugnação, e não a oposição.

Nos termos do artigo 204º, nº 1, alínea b), do CPPT, a oposição à execução fiscal pode fundar-se na “ilegitimidade da pessoa citada por esta não (...) figurar no título e não ser responsável pelo pagamento da dívida”.

Nesta previsão contém-se, como é consensual na jurisprudência, o caso do devedor subsidiário chamado à execução fiscal, mediante reversão dela, antes de estar executado o património do inicial executado. Ou seja, o revertido, ainda que seja responsável subsidiário pela obrigação tributária exequenda, não pode ser, já, responsabilizado - não se lhe pode exigir o cumprimento - por não se verificarem todos os pressupostos de que a lei faz depender a possibilidade de reversão da execução.

Este foi, precisamente, o fundamento alegado pelo ora recorrente na sua petição inicial, e cabe, como se vê, no elenco dos admitidos pelo artigo 204º do CPPT para a oposição à execução.

Pode, é certo, pretender-se, como o recorrente, que o artigo 97º, nº 1, alínea p), do mesmo CPPT, prevê, entre os vários tipos do processo judicial tributário, “o recurso contencioso (...) de (...) actos administrativos relativos a questões tributárias que não comportem apreciação da legalidade do acto de liquidação”.

Mas o acto do chefe de repartição de finanças que determina, na execução fiscal, a reversão dela contra um responsável subsidiário, é um acto praticado no âmbito de um processo judicial (LGT, artigo 103º nº 1), por isso não admitindo recurso contencioso, mas antes reclamação - veja-se o artigo 276º do CPPT.

Reclamação que, todavia, não convém ao caso concreto, em que o que está em causa é a invocação da não verificação dos pressupostos para a reversão. Este caso está esclarecido no artigo 151º nº 1 do CPPT, aonde o legislador afirma, claramente, que a oposição à execução fiscal pode incidir “sobre os pressupostos da responsabilidade subsidiária”.

Dito de outro modo, o executado (e o revertido já é, por força do despacho de reversão, executado) deve contestar a pretensão do exequente, no que toca aos pressupostos da reversão da execução, mediante oposição à execução, e não através de outro meio processual, designadamente, a impugnação de actos administrativos respeitantes a questões fiscais, ou a reclamação do despacho de reversão.

Acrescente-se, por fim, que o vício de erro nos pressupostos de facto a que alude o recorrente na sua conclusão nº 5, respeita ao acto determinativo da reversão, o qual não terá atendido ao facto de não estar ainda executado o património da primitiva executada. Ao passo que os fundamentos para a impugnação constantes do artigo 99º do CPPT se referem, antes, ao acto tributário de liquidação, ou um acto administrativo que aprecia um acto desse tipo. Em se tratando de um acto determinativo da reversão com fundamento na responsabilidade subsidiária, o respectivo vício, por erro nos pressupostos de facto - designadamente, por ainda haver património penhorável da devedora principal - deve ser invocado na oposição à execução, sentido para que aponta, como já se viu, o artigo 151º do CPPT.

Improcedem, pelo exposto, todas as conclusões das alegações do recorrente.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juizes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em, negando provimento ao recurso, confirmar a decisão impugnada. Custas a cargo do recorrente, com 50% de procuradoria.

Lisboa, 23 de Outubro de 2002. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Fonseca Limão*.

## Acórdão de 23 de Outubro de 2002.

### Assunto:

*Oposição à execução fiscal. Dívidas ao IEFP. Fundamentos. Créditos fiscais. Prescrição da dívida exequenda.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Em princípio, é vedado conhecer, em oposição à execução fiscal, da legalidade da liquidação da dívida exequenda.*
- 2 — *A ilegalidade constante do artº 204º nº 1 al. h) e i) do CPPT não é invocável naquele meio processual se o reembolso da dívida ao IEFP for ordenado por despacho administrativo passível de impugnação contenciosa, nos termos do artº 6º nº 2 do Dec-Lei nº 437/78, de 28 de Dez.*
- 3 — *O fundamento constante daquela al. i), abrangendo factos modificativos ou extintivos da dívida exequenda, só pode provar-se, logo por natureza, por documento.*
- 4 — *Os créditos derivados, de apoios financeiros concedidos pelo IEFP não são créditos fiscais pelo que lhes não é aplicável o artº 48º da LGT mas, antes, o prazo de prescrição previsto no artº 309º do Cód. Civil.*

Recurso nº 966/02, em que é recorrente BRILIZ - Sociedade de Limpezas, L.da, e recorrida a Fazenda Pública. Relator, o Ex.mo Consº Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do STA:

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto por BRILIZ - Soc. de Limpezas, L.da, da sentença do TT de 1ª instância da Guarda, que julgou improcedente a oposição pela mesma deduzida à execução fiscal nº 1210-00/100204, que o Serviço de Finanças de Gouveia lhe move por dívida ao IEFP, no montante de 6. 67.007\$00.

Fundamentou-se a decisão, em que o invocado não tem enquadramento em qualquer das alíneas do artº 204º de CPPT particularmente na sua al. i) que só admite prova documental, sendo que “os documentos juntos não atestam, por si só, o alegado”; além de que a dívida exequenda não está prescrita, uma vez que não tem natureza tributária mas contratual.

A recorrente formulou as seguintes conclusões:

“A - No nosso Ordenamento está constitucionalmente consagrado o direito de defesa.

B - Pelo que não podia ser negado à recorrente o direito de apresentar em juízo as provas legalmente admissíveis.

C - A oposição que a recorrente deduziu tem fundamento legal.

D - A sentença recorrida violou o disposto no artigo 204º do CPPT.

E - O Estado está investido do seu *ius imperii*.

F - Encontra-se prescrita a dívida exequenda.

Termos em que deve o presente recurso obter inteira procedência e a sentença recorrida ser revogada e substituída por acórdão que declare a oposição procedente e a dívida prescrita ou, caso assim não se entenda, decretar a absolvição da recorrente do pagamento da quantia que lhe foi entregue, na modalidade de apoio não reembolsável.”

A Fazenda Pública não contra-alegou.

O Ex.mo Magistrado do MP emitiu parecer no sentido do provimento do recurso já que a decisão recorrida “faz uma correcta interpretação dos factos e aplicação do direito e os créditos derivados de empréstimos ou subsídios pelo SEFP não têm natureza fiscal.”

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

Em sede factual, vem apurado que:

“3.1.1. - Contra BRILIZ - Sociedade de Limpezas, L.da, contribuinte fiscal nº 503041530, com sede em Galerias Monte Calvário, loja 4, em Gouveia, foi instaurado em 21.07.2000, pelo Serviço de Finanças de Gouveia, o Processo Executivo nº 1210-00/100204.0, por dívidas ao Instituto de Emprego e de Formação Profissional - Delegação Regional do Centro, no montante de Esc. 5.485.200\$00, acrescida de juros de mora à taxa legal, sendo os vencidos até 2000.05.10 no montante de Esc. 581.807\$00 (fls.18 e inf. de fls. 78);

3.1.2. - A execução tem por base certidão de dívida emitida por aquele Instituto, junta a fls. 18 e cujo teor se dá aqui por reproduzido, relativa a um apoio financeiro no montante de Esc. 5.877.000\$00, concedido por despacho de 93.09.01 do Ex.mº Director do Centro de Emprego e Formação Profissional de Seia, sendo 1.959.000\$00 de subsídio não reembolsável e a parte restante 3.918.000\$00 concedida sob a forma de empréstimo sem juros (fls. 63 a 72);

3.1.3. - Relativas ao apoio financeiro a que alude o número anterior, a executada recebeu do I.E.F.P. 2.938.500\$00 em 19.10.93 e igual quantia em 16.12.93 (facto alegado pela oponente no artigo 18º da douta P.I. e que os documentos juntos pelo I.E.F.P. a fls. 60 e 61 confirma);

3.1.4. - A executada procedeu ao pagamento da primeira prestação de reembolso (facto alegado pela oponente no artigo 5º da douta P.I. e que o I.E.F.P. confirma nos documentos que junta);

3.1.5. - A conversão em reembolsável do apoio financeiro concedido a fundo perdido e o vencimento imediato da dívida resulta de despacho nesse sentido de 2000.01.20 do Ex.mo Sr. Delegado Regional, no uso da competência subdelegada, por deliberação de 96.01.11, da Comissão Executiva do IEFP, publicado na II Série do D.R. nº 69, de 96.03.21, que também deliberou a consequente cobrança coerciva (fls. 33 a 15);

3.1.6. - Desta decisão foi a oponente notificada por carta registada com aviso de recepção datada de 2000.28.01, recebida em 31 do mesmo mês (fls. 30 a 32);

3.1.7. A oponente foi citada para a execução por carta registada com aviso de recepção em 25.07.2000 (fls. 20 e 21 e inf. de fls. 78);

3.1.8. - A oposição foi deduzida em 23.08.2000”.

Vejamos, pois:

São duas as questões trazidas pelo recorrente.

A primeira, a da interpretação da al. i) do nº 1 do artº 204º do CPPT que segundo o recorrente, consentiria, embora contra o seu teor literal, a produção de prova testemunhal, pois a respectiva exigência de prova documental deveria ser restringida “a casos que resultem de uma imposição legal”.

Ora, trata-se de uma disposição com carácter residual onde cabem todos os fundamentos não acolhidos nas alíneas anteriores e em que existe um facto extintivo ou modificativo da dívida exequenda.

Daí, a exigência da prova documental.

É que, no procedimento e processo tributário, não se vê que seja sequer naturalmente possível a respectiva prova por testemunhas.

Pelo contrário, tais factos hão-se sempre corporizar-se num documento.

Ou seja, para utilizar a expressão da recorrente, está aí sempre em causa uma imposição legal de natureza documental pelo que é inócuo, para o efeito, a prova por testemunhas.

Não lhe foi assim negado qualquer direito de defesa.

Por outro lado, não pode apreciar-se aí a legalidade da liquidação da dívida exequenda.

Ora, como se vê do probatório, a conversão em reembolsável do apoio financeiro concedido à recorrente a fundo perdido e o vencimento imediato da dívida exequenda e consequente cobrança coerciva resultam de despacho de 20/01/00 do Delegado Regional, no uso de competência subdelegada da Comissão Executiva do IEFP.

Tal despacho é contenciosamente impugnável, nos expressos termos do artº 6º nº 2 do Dec-Lei 437/78, de 28 Dez.

Pelo que a legalidade do mesmo despacho teria de ser apreciada na impugnação, não podendo sê-lo em sede de oposição que não consente tal fase anulatória, a não ser que a “lei não assegure meio judicial de impugnação”, nos termos da al. h) do mesmo normativo, o que não é o caso como se viu.

A sindicância contenciosa de tal despacho, na oposição à execução, envolveria, assim, apreciação da legalidade da “liquidação”, o que não é consentido pela dita al. i).

Assim, nos casos em que não exista um acto de liquidação propriamente dito, não deve admitir-se a discussão da sua legalidade quando a lei prevê - aliás, expressamente no caso - a sua impugnação contenciosa, não podendo, pois, deslocar-se a respectiva sindicância judicial para o meio processual de oposição à execução.

Tal alínea i) tem, pois, natureza residual, ainda no sentido de que não é admissível oposição quando, do acto de que dimana a dívida, couber impugnação contenciosa.

Nesta tem pois de ser equacionada a legalidade da dívida exequenda, que não em oposição à execução.

Cfr., aliás, em caso semelhante, o Ac. do STA de 09/Fev/94 Rec. 16.277, in Apêndice ao D.R. p. 475 e segts.

A segunda questão levantada pela recorrente diz respeito à prescrição de dívida exequenda.

Mas também ela se não verifica.

É que, como se disse, aquela resulta de um apoio financeiro concedido à recorrente pelo IEFP pelo que não tem natureza fiscal mas contratual.

Na verdade, “a obrigação tributária corresponde a uma obrigação pública de pagamento de certa quantia ao credor tributário” e sempre com “parte ou causa legal e, dentro desta, em normas de direito público ditadas no uso de um *ius imperii* tributário”.

Cfr. Benjamim Rodrigues, *A Prescrição no Direito Tributário, Problemas Fundamentais do Direito Tributário*, 1999, pp. 264 e segts.

Ao que nada obsta o facto de a dívida ser cobrada em processo de execução fiscal, sabido como é que numerosas dívidas a entes diversos e sem natureza tributária são cobrados através daquele meio processual - cfr. art.º 148.º do CPPT e os Acds do STA de 22/Out/97 rec. 21.811 e de 18/Fev/98 Rec. 22.195.

O art.º 1.º da LGT regula “as relações jurídico-tributárias”, ou seja, “as estabelecidas entre a Administração Tributária, agindo como tal e as pessoas singulares ou colectivas e outras entidades legalmente equiparadas a estas”, elencando o seu n.º 3 as entidades que a integram.

Em que obviamente não aparece o IEFP.

Por outro lado, como é geralmente definido, o tributo é uma prestação patrimonial, integrada numa relação obrigacional, imposta por lei a favor de uma entidade que exerça funções públicas com o fim de satisfazer os fins próprios desta e sem carácter de sanção, compreendendo os impostos, as taxas e as receitas para-fiscais.

Caracteres que não correspondem à dívida dos autos.

Esta tem, como se disse, natureza contratual, tendo nomeadamente em vista a criação de emprego e o desenvolvimento económico, nos termos do disposto do Dec-Lei 445/80 de 4 de Out e 247/85 de 12 Jul.

Tendo por base um pedido ao IEFP, isto é, um acto voluntário, que não um acto de imposição ao contribuinte de um tributo tipificado na lei.

Pelo que se lhe não aplica o art.º 48.º da LGT mas o art.º 309.º do Cód. Civil - vinte anos - como prazo ordinário da prescrição.

E sendo o despacho de concessão do apoio datado de 01/09/93, é óbvio não ter aquele decorrido.

Cfr., aliás, no sentido exposto, o Ac. do STA de 4/05/95 Rec. 15.825, in Apêndice citado e Alfredo de Sousa e J. Paixão CPT Anotado, 4.ª edição p. 102, nota 12.

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

Custas pela recorrente, com procuradoria de 50%.

Lisboa, 23 de Outubro de 2002. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Almeida Lopes* — *António Pimpão*.

## Acórdão de 23 de Outubro de 2002.

### Assunto:

*Convolução.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*É legal a convolução de petição inicial de impugnação de resultado de 1.ª avaliação de quota em requerimento de 2.ª avaliação, se, aferidas à forma de processo adequada, presentes a tempestividade da reacção do contribuinte e a adequação da causa de pedir e do pedido.*

Recurso n.º 1115/02 em que são recorrente Fazenda Pública e recorrida Emília Fernandes. Relator, o Juiz Conselheiro Mendes Pimentel.

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

A Fazenda Pública recorre do despacho de fls. 83-84, em que o Mmo Juiz de Direito do TT de 1.ª Instância de Braga operou convolução da petição inicial da presente impugnação judicial em requerimento de 2.ª avaliação de quota social.

Remata a atinente alegação com as seguintes conclusões:

— A convolução só é permitida em processo de igual natureza.

— Desta forma, tal despacho viola os artigos 97.º, 3, da LGT, 98.º, 4, e 52.º do CPPT, ao ordenar a convolução da impugnação judicial em requerimento de 2.ª avaliação, e os artigos invocados tratam de processos judiciais.

— Viola, ainda, o disposto no art.º 13.º da CRP, que trata do princípio da igualdade.

— O acórdão do STA a que se arrimou o Mmo Juiz *a quo* não tem aplicação ao caso, já que, contrariamente ao decidido, não altera o conteúdo de qualquer processo — convolar apenas em requerimento a suspender a execução fiscal, quando o sujeito passivo iria impugnar a liquidação — logo a oposição não era o meio idóneo para colocar em causa a legalidade da liquidação, ou era indeferido, ou era considerado como requerimento a suspender a execução fiscal, já que a impugnação não produz esse efeito. Estamos, portanto, em fases distintas, mas sempre em processos judiciais — impugnação e oposição à execução (já fase judicial).

Não houve contra-alegação.

O distinto PGA entende que o recurso não merece provimento.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

Como se vê dos autos e é sinteticamente referido no intróito da sentença recorrida, a impugnante foi notificada, em 21.X.1998, do resultado da 1.ª avaliação à quota em questão e para, querendo, requerer uma 2.ª avaliação. Em 29.X.1998, em vez disto, deduziu ela a presente impugnação.

O Mmo Juiz de Direito *a quo*, na consideração da essencialidade da 2.ª avaliação para o exercício do direito de impugnar (art.º 116.º do CPT), operou convolução da petição inicial de fls. 2-7 em requerimento de 2.ª avaliação da dita quota, a incorporar no respectivo processo administrativo.

A Fazenda Pública insurge-se contra esta decisão por entender que “a convolução só é permitida em processo de igual natureza”.

Não tem razão.

Como bem nota o distinto PGA, esta “Secção tem vindo a firmar (...) jurisprudência que admite a convolução de petições iniciais de processos judiciais tributários em requerimentos dirigidos ao chefe de repartição de finanças (acs. de 28.IV.99 — rec. 23 176; 2-IV.99 — rec. 20 131; 05.V.99 — rec. 22 658; 13.X.99 — rec. 23 932; 17.XI.99 — rec. 24 250; 21.II.2001 — rec. 25 374; 28.XI.2001 — rec. 26 444; etc.).”

E assim, o erro da ora Rcd.ª, ao qualificar como de impugnação a via que pretendia usar para se insurgir contra 1.ª avaliação de quota e ao dirigir atinente petição inicial a juiz de direito em vez de, como requerimento, endereçar tal peça a chefe de repartição de finanças,

não configura obstáculo intransponível ao aproveitamento desse articulado.

É que, segundo o n.º 3 do artigo 97º da LGT, *ordenar-se-á a correcção do processo quando o meio usado não for o adequado segundo a lei.*

E no artigo 98º, 4, do CPPT se prescreve que, *em caso de erro na forma de processo, este será convolado na forma do processo adequada, nos termos da lei.*

Por seu lado, estatui o n.º 1 do artigo 199º do CPC que *o erro na forma de processo importa unicamente a anulação dos actos que não possam ser aproveitados, devendo praticar-se os que forem estritamente necessários para que o processo se aproxime, quanto possível, da forma estabelecida pela lei.*

Essencial é perfilarem-se — aferidas à *forma do processo adequada* (expressão que abrange o processo administrativo — *ubi lex non distinguit nec nos distinguere debemus*) — a tempestividade e a adequação da causa de pedir e do pedido (acs. de 23.II.2000 — rec. 24 357 e de 10.V.2000 — rec. 23 139).

Quanto àquele primeiro pressuposto, não há dúvida que se verifica, por isso que o resultado da 1ª avaliação foi notificado à contribuinte em 21.X.98 e a petição inicial deu entrada em 29.X.98, dentro, pois, do prazo do artigo 96º do CIMSISD.

Outrossim, ocorrem os restantes pressupostos, sendo que se invoca como causa de pedir a ilegalidade da 1.ª avaliação e, a final, se diz que “deve ser declarada inválida a avaliação da quota efectuada, por preterição de formalidade legal, como seja o facto de não ter sido realizada a inspecção directa dos bens, nomeadamente, o exame à escrita, e, em consequência, realizar-se nova avaliação da quota com base em inspecção directa dos bens, mormente o exame à escrita”.

Por todo o exposto, bem andou o M.º Juiz de Direito a quo, sendo, pois, de manter a decisão recorrida.

Termos em que se acorda negar provimento ao recurso, confirmando-se a decretada convalidação.

Sem custas — artigo 2º da Tabela.

Lisboa, 23 de Outubro de 2002. — *Mendes Pimentel* (relator) — *Vitor Meira* — *Baeta de Queiroz*.

## Acórdão de 23 de Outubro de 2002.

### Assunto:

*Juros compensatórios (art.º 83º do CPT). Impugnação autónoma.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*I — Os juros compensatórios decorrentes do atraso na liquidação do respectivo imposto (art.º 90º do CIRS, art.º 80º do CIRC e art.º 89º do CIVA) pressupõem a existência de culpa (dolo ou negligência) do contribuinte pelo atraso ou falta da liquidação.*

*II — A eventual impugnação da liquidação destes, quando autonomamente liquidados, se fundamentada em factos autónomos, não depende e muito menos necessariamente da impugnação da liquidação do imposto respectivo.*

*III — Verificando-se porventura que o eventual atraso na liquidação se ficou antes a dever a mera e compreensível divergência de critérios entre a AF e o contribuinte ou a erro desculpável deste, não são devidos aqueles juros.*

Recurso n.º 1145/02. Recorrente: Sincoral - Soc. Ind. Cosméticos, L.ª, Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Alfredo Madureira.

Em conferência, acordam os Juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.

Inconformada com a aliás douta decisão do TT de 1ª Instância de Lisboa, 1º Juízo, 2ª Secção, que lhe julgou improcedente e não provada a impugnação judicial que deduzira contra liquidação de juros compensatórios incidentes sobre o imposto não contestado (Esc. 3.930.417\$00 e 4.709.809\$00) relativos aos exercícios de 1987 e 1988, respectivamente, dela apresentou recurso para esta Secção do Supremo Tribunal Administrativo a Impugnante Sincoral-Soc. Ind. Cosméticos, Lda., nos autos convenientemente identificada.

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

*a) Não há lugar a liquidação de juros compensatórios quando não fica demonstrada a culpa do contribuinte.*

*b) A Doutra sentença recorrida não está correcta quando afirma que a aceitação da liquidação do imposto implica na aceitação da liquidação dos juros compensatórios.*

Não foram apresentadas quaisquer contra-alegações.

E o Ex.º Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal opinou, depois, no sentido da procedência do presente recurso determinando-se, já de acordo com o disposto nos artigos 729º e 730º do CPC, a conveniente ampliação da matéria de facto fixada quanto à culpa.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

A única questão que importa dirimir no presente recurso jurisdicional é a de saber se, não tendo sido oportunamente questionada, designadamente, em impugnação judicial, determinada liquidação de IVA é possível impugnar, autónoma e porventura eficazmente, a correspondente liquidação dos respectivos juros compensatórios.

A sindicada sentença deu acolhimento à tese de que “*não tendo a impugnante posto em crise o imposto que está na base da liquidação dos juros compensatórios, há que considerar aquele caso resolvido. E assim sendo, ao impugnar autonomamente a liquidação dos referidos juros a impugnante não pode, como o faz, questionar se o quantitativo apurado é “mero exercício do poder discricionário da Administração Fiscal, pela fixação unilateral, do conceito de oferta de “pequeno valor” (art.º 39º da petição inicial).*”

Já que a “*apreciação de tal questão prender-se-ia com a liquidação do próprio imposto ...*”

Por sua vez a Recorrente sustenta que “a incidência dos juros compensatórios pressupõe a culpa do contribuinte no atraso da liquidação, o que não ocorreu.”

Verificando-se antes, isso sim, divergência de critério entre o contribuinte e a Administração Fiscal acerca do preenchimento do conceito de “oferta de pequeno valor”, circunstância que, por si só e de acordo com a jurisprudência que cita, ainda que porventura susceptível de demandar atraso ou retardamento na liquidação, não acarreta liquidação de juros compensatórios.

Tudo visto e como bem proficientemente evidencia o Ex.mo Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal, não pode deixar de concluir-se que a razão estará com a Recorrente, já que se não pode manter o sentido do decidido, uma vez que, para tanto se invocou apenas a tida como necessária dependência da impugnação judicial do imposto relativamente à eventual impugnação dos porventura também liquidados juros compensatórios.

Sobre a questão é uniforme, constante e esclarecedora a jurisprudência desta Secção - cfr., entre outros, os acórdãos proferidos nos processos n.º 24.646, 24.647 e 24.648, respectivamente nos dias 1.3.2000, 12.4.2000 e 9.3.2000 -; ponto é que, como aqui se verifica ocorrer, sejam autónomas as respectivas liquidações e a eventual impugnação dos juros compensatórios se sustente em factos autónomos também.

Por outro lado e uma vez que como repetidamente vem afirmando também a jurisprudência, já de harmonia com o disposto no art.º 83º n.º 1 do CPT, sendo os juros compensatórios devidos sempre que se verifique ocorrer atraso na liquidação do imposto (art.º 83º e 90º do CIRS, art.º 80º do CIRC e art.º 89º do CIVA) por motivo imputável ao contribuinte, em sede de culpa (dolo ou mera negligência),

Não o sendo já quando o eventual atraso na liquidação se tenha antes ficado a dever a mera e compreensível divergência de critérios entre a AF e o contribuinte - cfr. acórdãos de 17.2.82, in AD 247, 966 e de 13.11.74, in AD 158, 230 - ou a erro desculpável deste - cfr. acórdão de 5.6.85, in AD 328-1220.

No respectivo processo impugnatório haverá de estabelecer-se e fixar-se para porventura sancionar, decretando, a validade e consistência jurídica da liquidação respectiva - cfr., entre outros, acórdão de 24.10.90, processo n.º 12.467, in AP DR de 15.4.93, 1134 -, a culpa do contribuinte.

Ora, no ajuizado caso dos presentes autos, como vem de relatar-se e o Ilustre Procurador-Geral Adjunto atentamente evidencia, sobre o ponto é absolutamente omissa a sindicada sentença.

Daí que, com aquele Magistrado, se imponha concluir pela necessidade de operar adequada e conveniente ampliação da matéria de facto (cfr. art. 729º e 730º do CPC) sobre o controvertido e indispensável ponto culpa da Impugnante no atraso da liquidação do imposto em ordem a constituir base suficiente para a decisão de direito, tal como se deixa definido.

Termos em que acordam os Juízes desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao presente recurso jurisdicional, revogar a sindicada sentença na parte impugnada e determinar a ampliação da matéria de facto nos termos expostos.

Sem custas.

Lisboa, 23 de Outubro de 2002. — *Alfredo Madureira* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Almeida Lopes*.

## Acórdão de 23 de Outubro de 2002.

### Assunto:

*IRC - "Facturas falsas" - Artº 121º do CPT - Ónus da prova - Dívida fundada - Poderes de cognição do STA.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *O STA, actuando como Tribunal de revista, não conhece de matéria de facto - artº 21, nº 4 do ETAF e 722º do Cód. P. Civil.*
- 2 — *Pelo que não pode apreciar a existência de "fundada dívida", para efeitos contemplados no artº 121º, nº 1, do CPT, quanto à existência dos factos tributários e respectiva quantificação.*
- 3 — *Tendo a Administração considerando tratar-se de "facturas falsas", cabe ao contribuinte o ónus da prova da realidade das transacções respectivas e à Administração a da verificação dos pressupostos legais que legitimaram a sua actuação.*

Recurso nº 1152/02. Recorrente: Fazenda Pública. Recorrida: Soc. de Const. Ferreira Dias & Oliveira, L.<sup>da</sup> Relator: Exmº. Consº. Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do STA:

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto pela Fazenda Pública, do acórdão do TCA, proferido em 15/Jan/02, que negou provimento ao que a mesma interpusera da sentença, que, por sua vez, julgou procedente a impugnação judicial deduzida por Construções Ferreira Dias e Oliveira, Lda, contra a liquidação de IRC de 1990, no montante de 12.840.747\$00.

Fundamentou-se a decisão, em a prova se ter concretizado num "non liquet", de valorar a favor do contribuinte, nos termos do artº 121º do CPT.

A Fazenda recorrente formulou as seguintes conclusões:

1 - A liquidação impugnada teve por base o facto de a ora recorrida ter considerado custos respeitantes a facturas que a AF demonstrou não terem qualquer correspondência em operações verdadeiras e configurarem, por isso, operações fictícias.

2 - O confronto entra a actividade e os meios do prestador de serviços e o volume dos mesmos configura uma impossibilidade material e indícia fortemente que as facturas foram forjadas.

3 - A "simulação" foi, aliás incompleta pois o "prestador" procedeu ao envio da declaração periódica de IVA, mas "esqueceu-se" de a fazer acompanhar do respectivo meio de pagamento.

4 - A factualidade dada como provada nos autos é suficiente para indiciar a simulação e inverter o ónus da prova.

Assim não o entendendo, o MD Acórdão fez errada interpretação dos factos e errada aplicação da lei violando o disposto nos artigos 78º e 121º do CPT, 23º e 107º do CIRC.

Termos em que deve ser substituída por outra que mantenha a liquidação efectuada".

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

1ª - Contrariamente à opinião da recorrente, e como já foi sovemente demonstrado nos autos, o fornecedor "Chapelo" prestou diversos serviços de construção civil à Recorrida;

2ª - Os argumentos utilizados pela Recorrente têm a ver com a pessoa do fornecedor e não com a realidade dos factos. E isto porque,

3ª - A Administração Fiscal limitou-se a considerar que as facturas eram "forjadas" com o argumento que o prestador de serviços não dispunha de meios para prestar tais serviços. No entanto,

4ª - A Administração Fiscal não provou que os serviços não foram efectivamente prestados, contrariamente à Recorrida que fez essa prova, ou, no mínimo,

5ª - A Recorrida conseguiu provar que existia fundada dúvida sobre a existência de tais serviços.

6ª - Pelo que, contrariamente à opinião da Recorrente, o douto acórdão, assim como a sentença do Tribunal Tributário, interpretaram devidamente os factos e melhor aplicaram a Lei.

#### NESTES TERMOS

Deve o recurso da Fazenda Pública improceder por não devidamente fundamentado, mantendo-se o acórdão recorrido".

O Exmº Magistrado do MP emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso, uma vez que a recorrente se limita a questionar juízos de facto que o tribunal recorrido formulou, "designadamente quanto à controvertida questão de saber se ocorria ou não fundada dúvida que porventura justificasse o recurso ao disposto no artº 121º do CPT", matéria que escapa à censura do STA, como tribunal de revista - artº 21º, nº 4, do mesmo diploma - não havendo igualmente que apreciar "a questão da inversão do ónus da prova, já que competia à AF a demonstração da verificação dos pressupostos da sua actuação".

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

Em sede factual, vem apurado que:

"A - A Administração Fiscal (AF) procedeu à liquidação, que radica na consideração de que as facturas a seguir referidas são falsas;

B - No exercício em causa, a impugnante contabilizou as 6 facturas discriminadas a fls. 26 (duas em Junho, no total de 5 000 000\$00 e IVA de 850 000\$00, e quatro em Dezembro, no total de 12 494 805\$00 e IVA de 2 124 147\$00), emitidas por Fernando José Martins Lopes Chapelô, que englobou o IVA nelas liquidado nos apuramentos dos períodos de imposto respectivos;

C - O Chapelô prestou serviços de construção civil à impugnante, no exercício em causa, em obras situadas em V. N. de Famalicão, Amorosa e Taipas.

E - Os Serviços da Divisão de Prevenção e Inspecção Tributária da DDF de Braga efectuaram exame à escrita da recorrente, tendo elaborado o respectivo relatório e anexos, que se mostram juntos a fls. 25 a 56 e dos quais consta, com relevo para a decisão que:

3.1 - Em fiscalização promovida por esta Direcção Distrital de Finanças em relação a indivíduos ou empresas suspeitos de emissão de facturas ou outros documentos falsos ou que titulam transacções inexistentes, foram detectados alguns emitentes de documentos falsos.

3.2 - Em informação prestada pelos serviços distritais de fiscalização, refere-se que o sujeito passivo Fernando José Martins Lopes Chapelô, de Vilarinho - Encourados, Barcelos, terá emitidos diversos docu-

mentos, que titulam transacções fictícias a diversas empresas, incluindo a empresa ora visitada, em ralação à qual seguidamente se referem:

N.º factura	Data	Valor líquido	IVA
15	20/06/90	2.600.000\$00	442.000\$00
17	28/06/90	2.400.000\$00	408.000\$00
27	10/12/90	3.418.803\$00	581.197\$00
35	20/12/90	2.000.000\$00	340.000\$00
40	31/12/90	3.512.000\$00	597.040\$00
41	21/12/90	3.564.000\$00	605.880\$00
Soma -	.....	17.494.803\$00	2.974.117\$00

3.3 - Sobre esta situação concreta, cumpre informar, depois de proceder às necessárias averiguações:

3.3.1 - O citado Fernando José Martins Lopes Chapelô, à data a que se reportam as facturas antes referidas, encontrava-se colectado e sujeito a tributação em IRS pelo exercício da actividade de CAE nº 500020 - Construção e reparação de edifícios, e enquadrado para efeitos de IVA, no regime normal, periodicidade trimestral;

3.3.2 - Da informação prestada pelo funcionário fiscalizador, ressaltam entre outros, os seguintes elementos, em relação ao exercício de 1990:

- Os "outputs" respeitam unicamente a serviços prestados (mão-de-obra), não incluindo quaisquer matérias-primas;

- Os gastos com o pessoal (salários e encargos com a segurança social) totalizam o valor de 1.819.385\$00;

- Declarou ter suportado custos com subempreiteiros no montante global de 70.885.000\$00. Porém, os documentos de suporte são totalmente falsos, pois respeitam a indivíduos inexistentes, não colocados, ou que comprovadamente não poderiam ter prestado tais serviços, como já foi provado em informações próprias efectuadas em relação a cada um e existentes nestes Serviços;

- Os bens de equipamento utilizados no sector produtivo, eram os seguintes: 1 betoneira c/guincho, 1 betoneira simples e uma rebarbadora, com o valor global de aquisição de 736.952\$00.

- No exercício em causa emitiu facturas para este e outros sujeitos passivos no valor global de 67.707.253\$00;

- Perante a evidência dos factos, o funcionário fiscalizador concluiu da impossibilidade de o dito Fernando Chapelô ter efectuado os serviços prestados que constam das facturas pelo mesmo emitidas.

3.3.3 - Das declarações prestadas pelo sócio-gerente da empresa conclui-se, resumidamente, que:

- o dito Fernando Chapelô efectuou, no exercício de 1990, os serviços de trolha e pedreiro constantes das facturas que pelo mesmo lhe foram emitidas;

- A quantidade de trabalhadores que o mesmo utilizava dependia das necessidades do serviço ou subempreitada a efectuar;

O pagamento, em dinheiro, das facturas emitidas justifica-se pela economia de tempo que resulta para os subempreiteiros, já que é este o meio utilizado por estes para pagar aos seus colaboradores!;

- Finalmente conclui que a empresa não tinha necessidade nem interesse em obter documentos justificativos de custos, pois já nessa altura passava por dificuldades financeiras e económicas elevadas.

3.3.4 - Da análise das facturas referidas em "3.2", dos correspondentes recibos, de que junto fotocópias para fazer parte integrante

desta informação, bem como dos correspondentes registos contabilísticos, verifica-se que os pagamentos foram todos efectuados a dinheiro;

3.4 - Em resumo, poderá concluir-se que:

3.4.1 - No ano de 1990, o citado Fernando Chapelo encontrava-se tributado, para efeitos fiscais, pelo exercício da actividade de CAE 500020 - Construção e reparação de edifícios;

3.4.2 - Os custos com o pessoal do sector produtivo ascenderam neste exercício a 1.819.385\$00;

3.4.3 - Os bens de equipamento utilizados e que foram adquiridos no ano de 1990 são de reduzido significado, sendo o seu valor global de 736.952\$00;

3.4.4 - Os documentos que o dito Chapelo utilizou como comprovativos dos serviços de subempreitada que lhe foram efectuados no exercício são totalmente falsos, pois respeitam a indivíduos inexistentes, não colectados ou comprovadamente não poderiam ter efectuado os serviços que as facturas em seu nome emitidas titulam;

3.4.5 - Das declarações prestadas pelo sócio-gerente da S.P. Sociedade de Construções Ferreira Dias e Oliveira, L.<sup>da</sup> parece depreender-se que o citado subempreiteiro terá efectuado os serviços que facturou àquela empresa;

3.4.6 - Muito embora o dito Fernando Chapelo exercesse àquela data a actividade de trolha e pedreiro, que pelos elementos anteriormente referidos era de reduzida dimensão, não poderia ter efectuado os serviços que nos documentos por ele emitidos diz ter prestado, como seguidamente se irá demonstrar:

3.4.6.1 - Foi anteriormente provado que os serviços facturados respeitam unicamente a serviços prestados;

3.4.6.2 - No mês de Junho de 1990, facturou o total de 5.000.000\$00; No mês de Dezembro do mesmo ano facturou o valor global de 12.494.803\$00;

3.4.6.3 - Se tentarmos obter o número aproximado de trabalhadores correspondentes aos valores facturados, obtêm-se os seguintes, considerando os seguintes valores médios:

Custo/hora debitado por trabalhador - 800\$00

Nº de horas trabalho/dia - 8

Custo trabalhador/dia debitado - 6.400\$00

Nº de trabalhadores utilizados:

Mês de Junho:

5.000.000\$00 : 6.400\$00 : 22 dias = 35

Mês de Dezembro:

12.494.803\$00 : 6.400\$00 : 22 dias = 88

3.4.7 - Em face dos custos suportados pelo dito Fernando Chapelo, designadamente com o pessoal do sector produtivo, facilmente se conclui que não poderia ter prestado os serviços que constam das facturas por si emitidas;

3.5 - Será ainda de referir que as ditas facturas não reúnem todos os requisitos referidos no artº 35º do CIVA, pois não identificam concretamente que tipo de serviços teria efectuado, bem como a sua quantificação, pelo que o respectivo IVA não é dedutível, como foi esclarecido pelo ofício-circulado nº 181.044, de 91-12-06, do Gabinete do Subdirector-Geral do CIVA;

3.6 - CONCLUSÃO

Com base em tudo o que foi referido e depois de analisados os elementos contabilísticos do S.P., pode concluir-se que os documentos

que lhe foram emitidos pelo dito Fernando Chapelo não respeitam a qualquer serviço efectivo, tendo sido obtidos com o fim de empolar os custos de cada um dos exercícios e deduzir indevidamente o IVA neles contido, pelo que não poderão ser aceites;

3.6.3 - Em qualquer das circunstâncias, os documentos não especificam quantitativa e qualitativamente o valor dos serviços facturados, o que contraria o estatuído no artº 35º do CIVA;

(...)"

F - As facturas em causa nos autos (as supra-indicadas na al. B) do Probatório) foram englobadas nos períodos de imposto a que respeitam, tal como estabelece o artº 19º do CIVA, nos montantes e períodos a seguir indicados:

Período de imposto	Valor líquido	IVA liquidado
90-06T	5.000.000\$00	850.000\$00
90-12T	12.494.805\$00	2.124.117\$00

Das operações de apuramento efectuadas pelo sujeito passivo em relação aos períodos de imposto antes referidos, resultaram os seguintes valores:

- 90-06T - IVA a pagar — 202.119\$00 (pago por cheque)

- 90-12T - IVA a recuperar — 334.002\$00.

(Cfr. informação prestada em 30/11/99, pela DDF de Braga, a fls. 85).

G - Relativamente às facturas questionadas, a impugnante dispõe de autos de medição de obra, datados de 26/11/90, 25/5/90, 25/6/90, 25/7/90, 28/8/90, 25/9/90, 25/10/90, 26/11/90 e 27/12/90 - todos relativos à obra de Sousa Pinto & Filhos, Lda (cfr. fls. 33, 34, 36, 38, 39, 40, 41, 48, e 49); datados de 26/11/90 e 27/12/90 - relativamente à obra de Albertino Dominguez (cfr. fls. 42 e 50); datados de 27/8/90, 25/9/90 e 25/10/90 relativamente à obra da Amorosa (cfr. fls. 44 a 46), datados de 25/6/90, 25/7/90, 27/8/90 e 25/9/90 - relativamente à obra Jardins Nova Taipas (cfr. fls. 52 a 55) e nesses autos de medição, todos referentes aos trabalhos efectuados por Fernando Chapelo, constam discriminados tais trabalhos, por unidades, metros lineares, preços, e quantias a pagar como adiantamentos por tais trabalhos." Vejamos, pois:

A questão dos autos é, desde logo, a do ónus da prova relativamente às chamadas "facturas falsas ou operações fictícias".

Ora, em tais casos e nos termos da jurisprudência uniforme deste STA - cfr., os Acd's de 24/04/02 - Rec. 102/02, 17/04/02 - Rec. 26.635, 09/10/02 - Rec. 871/02 e 14/11/01 - Rec. 26.015 entende-se que à Administração cumpre apenas, tendo em conta o princípio da legalidade administrativa e em termos correspondentes ao disposto no artº 342º do Cód. Civil, o ónus da prova da verificação dos respectivos indícios ou pressupostos da tributação, seja, dos pressupostos legais da sua actuação.

E, ao invés, cabe ao contribuinte provar a existência dos factos tributários que alegou como fundamento do seu direito, ou seja, a efectiva existência das alegadas transacções.

Como se refere no dito acórdão de 17/04/01, "cabe à Administração o ónus da prova da verificação dos pressupostos legais (vinculativos) da sua actuação, ou seja, ... da existência dos factos de que depende legalmente que ela deva agir ou possa agir em certo sentido", como factos constitutivos de tal direito, em termos daquele princípio da legalidade, segundo a sua actual compreensão, entendido não como



mero limite à actividade da administração mas como fundamento de toda a sua actividade.

O que corresponde ao ensinamento de Vieira de Andrade in *Justiça Administrativa*, 2ª edição, pág. 269: "há-de caber, em princípio à Administração, o ónus da prova da verificação dos pressupostos legais (vinculativos) da sua actuação, designadamente se agressiva (positiva e desfavorável); em contrapartida, caberá ao administrado apresentar prova bastante da ilegalidade do acto, quando se mostrem verificados estes pressupostos".

Assim "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 contra ela" - Cfr. Ac. citado.

Pretende, todavia, a Fazenda, que "a factualidade provada é susceptível de abalar a presunção de veracidade das operações em causa, pelo que o ónus da prova passaria a competir ao contribuinte", "e neste simples facto reside o desacordo com o MD Acórdão".

Mas a asserção não é correcta.

Desde logo, não pode ser a prova efectuada por mais segura e consistente que seja, como é evidente, a determinar o respectivo ónus.

Depois, no caso, as instâncias nem sequer tiveram como provados todos os ditos pressupostos da tributação - cfr. a dita al. E) do probatório - contrapondo-lhe outros: os constantes das alíneas F) e G).

E, quanto à existência dos factos tributários - que cumpre ao contribuinte nos sobreditos termos - concluiu ter a impugnante demonstrado "que as operações foram de facto realizadas, em termos eficazes em ordem a gerar dúvida fundada sobre os elementos e pressupostos em que a AF se baseou para concluir pela existência do facto tributário", não merecendo a sentença censura "quando entende que ocorre fundamento jurídico para aplicação do regime do artº 121º do CPT".

Decidindo-se que ocorre, pois, um "non liquet", subsumível ao disposto no mesmo normativo, "quanto à concreta existência de factos tributários, transacções ou serviços prestados ou, pelo menos, quanto à quantificação da correspondente matéria colectável".

Sendo que não cabe nos poderes de cognição do STA - cfr. artº 21º, nº 4, do ETAF - averiguar e decidir da existência ou não de tal dúvida, face ao probatório fixado nas instâncias, pois estaria, então, a imiscuir-se no conhecimento de facto, que lhe é vedado.

Cfr., os recentes Acd's do STA, de 24/04/02 - Rec. 102/02 e de 09/10/02 - Rec. 871/02.

Como dispõe o artº 722º, nº 2, do C.P.Civil, o STA, como tribunal de revista, não conhece do erro na apreciação das provas e na fixação dos factos materiais da causa, 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 de prova, o que não é o caso.

Aliás, e como é entendimento generalizado tanto dourinal como jurisprudencial, os próprios juízos de valor sobre a matéria de facto, quando a sua formulação não depende da determinação do sentido da norma legal ou dos critérios de valoração da lei, ainda se integram no domínio da actividade da fixação da matéria de facto, não podendo, pois, ser apreciados pelos tribunais de revista.

Refere, ainda, a recorrente que as facturas em causa não reúnem os requisitos referidos no artº 35º do CIVA.

Mas desde logo, nos autos, não está em causa o IVA mas o IRC.

E depois, para o efeito, podem tais deficiências ser supridas - seja, para efeitos de determinação do lucro real ou efectivo - por outros meios de prova que inequivocamente demonstrem a materialidade das operações subjacentes ao lançamento efectuado.

Cfr. M.H. Freitas in CTF nº 365, págs. 343 e segts.

Prova que, como se disse, as instâncias tiveram por concretizada.

Improcedem, assim, todas as conclusões do recurso.

Termos em que se acorda negar-lhe provimento, confirmando-se o aresto recorrido.

Sem custas.

lisboa, 23 Outubro de 2002. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Almeida Lopes* — *António Pimpão*.

## Acórdão de 23 de Outubro de 2002.

### Assunto:

*Apoio judiciário. DL. 387-A/87, de 29/12. Alegação e prova da insuficiência económica.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*I — No regime legal consagrado pelo DL. 387-A/87 ao juiz cumpre, antes de conceder ou negar o apoio judiciário, ordenar a realização das necessárias diligências tendentes a verificar a veracidade ou não da alegada insuficiência económica (cfr. artºs 23 nº 3, 1ª parte e 29º nº 2).*

Recurso n.º 1173/02 em que são recorrente Odília Fernandes de Sousa e recorrida a Fazenda Pública. Relator, o Ex.º Juiz Cons.º Dr. Alfredo Madureira.

Em conferência, acordam os Juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

Odília Fernandes de Sousa, nos autos convenientemente identificada, interpôs o presente recurso jurisdicional da aliás douta decisão do M.mo Juiz do TT de 1ª Instância de Santarém que lhe indeferiu o pedido de apoio judiciário, na modalidade de dispensa total de preparos e custas.

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

*1. A decisão recorrida ao julgar improcedente o incidente de Apoio Judiciário, imputando à recorrente o ónus de provar a sua insuficiência económica, negligenciou por completo o poder-dever de praticar officiosamente as diligências necessárias à decisão sobre o pedido que lhe foi feito.*

*2. O Sr. Juiz, face à Sentença, não se convenceu, como devia, por todos os meios ao seu alcance, que a requerente tem ou não, efectivamente, possibilidades de suportar os encargos decorrentes da Acção.*

*3. O Sr. Juiz não teve em conta que, face ao disposto nos art.ºs 23, n.º 4 e 29º do DL387-A/87, de 29/12, vigora, em larga medida, o princípio do inquisitório que foi violado.*

4. A decisão recorrida viola o disposto nos art.ºs 23, n.º 4 e 29º do DL 387-A/87, de 29/12 (Ac. Tribunal Tributário 2ª Instância de 18/3/97 BMJ. 465, p. 668).

Conclui pedindo a revogação do sindicado julgado devendo, em sua substituição, ordenar-se, no tribunal recorrido, a realização das necessárias diligências.

Não foram apresentadas quaisquer contra-alegações.

E o Ex.<sup>mo</sup> Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal emitiu, depois, mui douto e fundamentado parecer sustentando o merecimento do presente recurso, já de harmonia com o disposto no invocado art.º 23º n.º 1, 2 e 3 e art.º 29º do convocado DL n.º 387-A/87, de 29/12, bem assim como do disposto no art.º 57º da Lei n.º 30-E/2000, de 20.12, que, em seu esclarecido parecer, consagram, de forma clara e inequívoca, o poder-dever que ao tribunal cumpre de efectuar as necessárias diligências tendentes a verificar a exactidão/veracidade do alegado pelo requerente em sede de insuficiência económica.

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

Como vem de relatar-se, a impugnada decisão judicial indeferiu liminarmente o pedido de apoio judiciário apresentado pela ora Recorrente, nos termos do DL 387-B/87, de 29-12, unicamente com base no acolhido entendimento de que *a requerente não fez prova do que alegava* e que, sendo o ónus daquela prova seu, o pedido teria de improceder.

É contra o assim decidido que se insurge a Requerente e ora Recorrente nos termos das transcritas conclusões do seu recurso jurisdicional.

Tudo visto e sem necessidade de grandes ou judiciosas considerações de direito, importa se afirmar, sem delongas ou tibiezas, a insustentabilidade da sindicada decisão judicial.

E, com efeito, absolutamente claro e seguro que, no regime legal consagrado pelo invocado e aplicável DL n.º 387-A/87, de 29.12, ao juiz cumpre, antes de conceder ou negar o requerido apoio judiciário, ordenar a realização das necessárias diligências tendentes a verificar a veracidade ou não da alegada insuficiência económica — cfr. artigos 23º n.º 3 e 1ª parte do n.º 2 e 29º do referido diploma legal —, designadamente quanto aos rendimentos e remunerações recebidas pelo requerente.

E se é também claro que esta investigação oficiosa depende do prudente critério do juiz — “... quando o tiver por conveniente.”, nas palavras da lei — seguro é também que deverá determiná-la sempre que, como no ajuizado caso dos autos, a prova porventura oferecida e produzida sobre o controvertido ponto se não mostre suficiente ao necessário e seguro juízo.

Pelo exposto, acordam os Juizes desta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao presente recurso jurisdicional e em revogar a douta decisão impugnada para ser substituída por outra que determine antes a realização das diligências tidas por necessárias ao apuramento ou não da veracidade do alegado quanto aos declarados rendimentos e remunerações auferidas — cfr. artigos 16º, 17º, 20º e 21º da petição inicial —, se a tal nada mais obstar.

Sem custas.

Lisboa, 23 de Outubro de 2002. — *Alfredo Madureira* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Almeida Lopes*.

## Acórdão de 23 de Outubro de 2002.

### Assunto:

*Emolumentos notariais decorrentes de celebração de escritura pública de compra e venda de imóveis.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*O artigo 5º da Tabela de Emolumentos do Notariado, na redacção introduzida pelo DL n.º 397/83, de 2 de Novembro, não enferma de inconstitucionalidade.*

Recurso n.º 25 552 em que é recorrente PRAEDIUM — Desenvolvimento Imobiliário, S. A., e recorrida a Fazenda Pública. Relator, o Juiz Conselheiro Mendes Pimentel.

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

No acórdão desta formação de fls. 432-447, foi julgado improcedente o recurso da Fazenda Pública, sendo concedido provimento ao recurso da impugnante (por isso que se julgou procedente esta impugnação judicial, anulando-se o acto de liquidação impugnado) com fundamento em inconstitucionalidade orgânica do artigo 5º da Tabela de Emolumentos do Notariado, com base no qual teve lugar a liquidação dos impugnados emolumentos notariais, em virtude de celebração de escritura de compra e venda de imóveis.

Ao abrigo do disposto nos artigos 280º, 1, a), da Constituição, 70º, 1, a), 71º, 1, e 72º, 1, a), e 3, da Lei n.º 28/82, de 15.XI, com a redacção dada pela Lei n.º 85/89, de 7.IX, o EMMP interpôs recurso para o Tribunal Constitucional do sobredito atesto, “por no mesmo se ter julgado organicamente inconstitucional o artigo 5º da Tabela de Emolumentos do Notariado, por violação do disposto nos arts. 106º, 2, e 168º, 1, i), da CRP, na redacção de 1982.”

No acórdão de fls. 492-493, o Tribunal Constitucional proclamou (uma vez mais) a não inconstitucionalidade da norma do artigo 5º da Tabela de Emolumentos do Notariado, com a redacção do DL n.º 397/83, de 2 de Novembro.

E, assim, decidiu conceder provimento a tal recurso, determinando a correspondente reforma da decisão recorrida.

Com vistos suplementares, cumpre, ora, efectivar esta determinação do Tribunal Constitucional.

Lembramos que a alegação da impugnante culmina com as seguintes conclusões:

1ª — A liquidação de emolumentos no montante de 5 262 000\$00, de que a Rct. foi alvo, está ferida de invalidade, devendo, por isso, ser anulada com todas as consequências;

2ª — Com efeito, o art. 5º da Tabela dos Emolumentos do Notariado, com a redacção que lhe foi dada pelo DL n.º 397/83, de 2.XI, enferma do vício de inconstitucionalidade, ofendendo o n.º 2 do art. 106º e a al. i) do n.º 1 do art. 168º da Constituição — aos quais correspondem, actualmente, o n.º 2 do art. 103º e a al. i) do n.º 1 do art. 165º;

3ª — 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;

4ª — A desproporção entre o tributo e o serviço é tal que se pode dizer que aquele se desligou completamente deste último, tornando-se, em boa verdade, uma receita *abstracta* — um imposto —, sendo certo que a mesma foi estabelecida pelo Governo, sem estar habilitado por competente autorização legislativa;

5ª — 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 que quedam violados o princípio da proporcionalidade e o princípio da proibição do excesso (cfr. n.º 2 do art. 266º da Constituição);

6ª — Pouco importa que a contrapartida do acto seja proporcional ao "seu valor económico", à "vantagem económica ou jurídica que a prática do acto tem para o utente" (no que não se 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";

7ª — A sentença recorrida violou, pois, por errada interpretação e aplicação, o n.º 2 do art. 106º e a al. i) do n.º 1 do art. 168º da Constituição (aos quais correspondem, actualmente, os arts 103º, n.º 2, e 165º, n.º 1, al. i), e o art. 266º, 2, da CRP.

Contra-alegando, a Fazenda Pública conclui:

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

b) Os emolumentos notariais e registrais são devidos pela utilização obrigatória de bens semipúblicos.

c) Os emolumentos notariais e registrais são a quantia paga ao Estado por essa contraprestação.

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

e) A fixação do emolumento em causa por decreto-lei não contende com o princípio constitucional da legalidade do imposto.

Mostram-se assentes os seguintes factos:

A) No dia 29.VII.1996, por ocasião e em virtude da celebração da escritura pública de compra e venda de imóveis celebrada no 1º Cartório Notarial do Porto, em que a impugnante foi uma das outorgantes, foi-lhe debitada a quantia de 5 262 000\$00 a título de "acréscimo de emolumentos sobre actos de valor determinado."

B) A impugnante pagou tal quantia na mesma data.

Exposto o quadro factual disponível, cumpre notar que, agora, só nos cumpre conhecer do recurso da impugnante, sendo que em relação ao decidido sobre o da Fazenda Pública no acórdão de fls. 432-447 — improcedência — se perfila trânsito em julgado.

A tese da Rct. PRAEDIUM — Desenvolvimento Imobiliário, S.A. estriba-se na inconstitucionalidade da norma a coberto da qual foi

efectuada a impugnada liquidação de emolumentos notariais, por ocasião e em virtude de celebração de escritura pública de compra e venda de imóveis — o artigo 5º da Tabela dos Emolumentos do Notariado, com a redacção que lhe foi dada pelo DL n.º 397/83, de 02.XI.

Ora, como já referido, o Tribunal Constitucional concluiu nestes autos *pela não inconstitucionalidade* de tal preceito legal, decisão que, obviamente, nos cumpre acatar, sem mais.

Como assim, o recurso da impugnante/recorrente está, inexoravelmente, votado ao insucesso.

Termos em que, reformando o acórdão de fls. 432-447 no que tange ao mesmo recurso, se acorda negar-lhe provimento, em consequência se julgando improcedente a presente impugnação judicial, assim se mantendo erecta a liquidação de emolumentos notariais impugnada.

Custas pela recorrente PRAEDIUM, com 50% de procuradoria.

Lisboa, 23 de Outubro de 2002. — *Mendes Pimentel* (relator) — *Almeida Lopes* — *Jorge de Sousa*.

## Acórdão de 23 de Outubro de 2002.

### Assunto:

*Oposição à execução. Fundamentos. Nulidade do título executivo.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*A nulidade do título executivo não é fundamento legal de oposição à execução fiscal, nos termos do art.º 204º do CPPT.*

Recurso nº 26.762. Recorrente: INTERBRINCA — Importadora de Brinquedos, Lda.; Recorrida: Fazenda Publica; Relator, o Exm.º Cons.º Dr. Almeida Lopes.

Com fundamento em inexequibilidade do título, inexigibilidade da dívida exequenda e em ilegalidade do acto de liquidação, a executada INTERBRINCA - Importadora de Brinquedos, L.da., com sede na Rua da Madalena, 121, Lisboa, deduziu oposição à execução fiscal que contra si foi promovida para cobrança coerciva de IVA do ano de 1995.

Por despacho de fls. 279 e seguintes, o 2º Juízo do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa indeferiu liminarmente a petição de oposição.

Não se conformando com esse despacho, dele recorreu a oponente para este STA, tendo apresentado as suas alegações de fls. 293 e seguintes, nas quais concluiu que a petição não é inepta, que a nulidade do título executivo é fundamento de oposição à execução fiscal, que

na petição inicial estão claramente identificados o pedido e a causa de pedir e que a oposição tem por fundamento a nulidade do título e a ilegalidade da liquidação.

Neste STA, o M<sup>o</sup> P<sup>o</sup> emitiu duto parecer nos termos do qual se deve negar provimento ao recurso.

Corridos os vistos cumpre decidir a questão de saber se o despacho recorrido deve ser confirmado ou reformado.

Entendeu o M<sup>o</sup> Juiz *a quo* que a petição inicial é inepta por não identificar, claramente, o facto concreto que serve de fundamento à oposição, pelo que não tem causa de pedir ou essa causa é obscura.

Salvo o devido respeito, mas uma coisa é falta de causa de pedir, outra, bem diferente, é a questão de saber se essa causa integra algum dos fundamentos de oposição previstos na lei.

Numa longa petição inicial, a impugnante começa logo por escrever que está em causa a inexecutabilidade do título. No art<sup>o</sup> 14<sup>o</sup> escreveu que a dívida não é exigível. No art<sup>o</sup> 18<sup>o</sup> volta a falar na inexigibilidade. É no art<sup>o</sup> 19<sup>o</sup> diz que não existe título executivo. Além disso, a partir do art<sup>o</sup> 24<sup>o</sup> começa a impugnar o acto de liquidação.

Ora, com estes termos a recorrente mostra aquilo que, em seu entender, são os fundamentos de oposição. Se esses fundamentos são os legais ou não já não é uma questão de ineptidão, mas uma questão de mérito.

Deste modo, a petição inicial não é inepta, pois tem pedido e causa de pedir.

Em seguida, no despacho recorrido diz-se que a recorrente não podia, em sede de oposição à execução fiscal, invocar a ilegalidade concreta da dívida exequenda.

Tem razão o M<sup>o</sup> Juiz *a quo*. Desde que a recorrente teve oportunidade de deduzir impugnação judicial dentro do prazo legal para o efeito, e prescindiu dessa impugnação judicial, não pode, agora em sede de oposição, suscitar a ilegalidade concreta, pois a tanto obsta o disposto no art<sup>o</sup> 204<sup>o</sup>, n<sup>o</sup> 1, al. h), do CPPT.

No despacho decidiu-se que a nulidade do título executivo não é fundamento legal de oposição à execução fiscal.

Tem razão o M<sup>o</sup> Juiz *a quo*. Os fundamentos de oposição são taxativos (art<sup>o</sup> 204<sup>o</sup> do CPPT) e, entre eles, não se conta a nulidade do título executivo. Se o título for nulo, o executado terá de se defender, por meio de requerimento, no processo de execução fiscal.

Entendeu o M<sup>o</sup> Juiz que já não pode convalidar a oposição em impugnação por se ter esgotado o prazo para impugnar.

E tem razão, pois se o prazo para impugnar está esgotado, a convalidação fica sem sentido.

Deste modo, improcedem todas as conclusões das alegações da recorrente.

Nestes termos, acordam os juizes deste STA em negar provimento ao recurso por falta de fundamento legal para a oposição, pelo que confirmam o despacho recorrido que indeferiu liminarmente a petição inicial de oposição.

Custas pela recorrente, com 50% de procuradoria.

Lisboa, 23 de Outubro de 2002. — Almeida Lopes (relator) — António Pimpão — Mendes Pimentel.

## Acórdão de 30 de Outubro de 2002.

### Assunto:

*Oposição à execução. Contribuições à Segurança Social. Prescrição da dívida exequenda.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*I — As contribuições à Segurança Social prescrevem no prazo de 10 anos.*

*II — A prescrição é hoje de conhecimento oficioso.*

Recurso n<sup>o</sup> 335/02. Recorrente: Ministério Público; Recorrida: M. PINTO - Construção Civil, Comércio e Indústria, Lda.; Relator: Juiz Conselheiro Lúcio Barbosa.

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

1. **M. PINTO - Construção Civil, Comércio e Indústria, Lda.**, com sede na Rua Dr. Marques da Mata, Lote D, Carcavelos, opôs-se, junto do Tribunal Tributário de 1<sup>a</sup> Instância de Lisboa, a uma execução fiscal que contra si reverteu, execução essa referente a dívidas (contribuições) à Segurança Social.

Alegou a sua ilegitimidade, bem como a não verificação dos pressupostos estabelecidos no n.º 2 do art. 239º do CPT.

O Mm. Juiz do 2º Juízo daquele Tribunal julgou a oposição procedente.

Inconformado, o senhor **PROCURADOR DA REPÚBLICA** junto daquele Tribunal interpôs recurso para este Supremo Tribunal, formulando as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

1. O art. 252º, 1, do Código das Sociedades Comerciais, entrado em vigor apenas em 1 de Novembro de 1986, não pode aplicar-se retroactivamente a situações ocorridas em 1982 e 1983.

2. Sendo a oponente uma sociedade e não uma pessoa física, que exercia a administração da executada através do seu representante, como decorre do próprio instituto da representação (art.ºs. 258º e ss. do CC) e do mandato (art. 1157º, g) do mesmo diploma), os actos praticados por esse representante repercutem-se na esfera jurídica do representado, como se por este fossem praticados. O gerente é assim o representado e não o representante a quem tais poderes foram atribuídos.

3. Provada a gerência de direito, beneficia a Fazenda Pública da presunção da gerência de facto, que decorre daquela qualidade, pelo que está dispensada da sua prova para obter a reversão da execução, ao abrigo do art. 16º do CPCI.

4. Cabe à oponente/gerente alegar e provar factos que ilidam ou, pelo menos, criem fundada dúvida sobre aquela presunção, prova que terá que ser convincente, especialmente se a assinatura da oponente era sempre necessária para obrigar a sociedade.

5. Não o tendo feito, a oponente não pode eximir-se à responsabilidade pela dívida em causa, devendo concluir-se pela legitimidade daquela para a execução e pela inverificação do fundamento da oposição nos termos do art. 204º, 1, b) do CPPT.

6. Ao julgar como o fez, a douda sentença recorrida interpretou incorrectamente as normas contidas nos art.ºs. 252º, 1, do Código das Sociedades Comerciais, 258º e 1157, g) do CC, art. 16º do CPPI e al. b) do n. 1 do art. 204º do CPPT.

7. Deve pois ser revogada e substituída por outra que julgue a oponente parte legítima para a execução e pela inverificação do fundamento da oposição e, em consequência, a oposição improcedente por não provada, devendo a execução continuar os seus termos até final.

Contra-alegou a oponente, ora recorrida, defendendo que a sentença deve ser confirmada, negando-se assim provimento ao recurso. Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

1. Em 17/7/79 a executada originária, COREAL - Construções e Realizações Imobiliárias, Lda., foi matriculada sob o n.º 53921, na Conservatória do Registo Comercial de Lisboa, firma essa que iniciou a sua actividade em 15/3/79, tendo por objecto social a compra, venda e revenda de imóveis, urbanização de terrenos, estudos e projectos de construção civil e exploração de prédios.

2. A empresa oponente foi nomeada gerente da firma executada originária em 1982, sendo representada na gerência da mesma firma por Mário Bernardino Pinto.

3. A Fazenda Pública instaurou o processo de execução fiscal com o n.º 801/85, tendo por objecto a cobrança coerciva de dívidas da firma COREAL - Construções e Realizações Imobiliárias, Lda., ao CRSS de Leiria, referentes aos meses de Novembro de 1982 a Maio de 1983, no montante de Esc. 1.200.348\$00.

4. Em 2/9/97, devido à inexistência de bens penhoráveis em nome da executada originária, foi exarado despacho de reversão contra a oponente.

5. Em 23/2/98 a oponente foi citada para a identificação fiscal identificada em 3, na qualidade de responsável da firma executada originária.

6. No dia 16/3/98 deu entrada neste Tribunal a oposição apresentada por “M. Pinto-Construção Civil, Comércio e Indústria, Lda.”

3. A questão a resolver é esta: Pode uma sociedade, que é gerente de uma outra sociedade, ser responsabilizada por dívidas à Segurança Social?

Mas há uma questão prévia a apreciar e que, a proceder, impedirá o conhecimento do objecto do recurso.

Diz ela respeito à eventual prescrição do tributo.

Questão de conhecimento officioso, face ao disposto no art. 259º do CPT (hoje, art.175º do CPPT).

Para isso haverá desde já que assentar nos factos pertinentes à apreciação de uma tal questão.

Pois bem.

Assentemos nos seguintes factos (emergentes do processo executivo):

a) a dívida exequenda é referente aos meses de Novembro de 1982 a Maio de 1983;

b) a execução foi autuada em 6 de Maio de 1985;

c) em 31/10/85 foi proferido despacho no dito processo executivo, ordenando a citação do executado;

d) o processo executivo esteve sem qualquer movimentação entre a data referida em c) e 18/10/88.

Ao tempo estava em vigor o “Regime Jurídico das Contribuições para a Previdência” (Dec.-Lei n. 103/80, de 9/5), cujo art. 14º dispunha o seguinte:

“As contribuições e respectivos juros de mora prescrevem no prazo de 10 anos”.

Pois bem, tendo em conta o dispositivo legal citado, e considerando a matéria de facto atrás fixada, é de concluir inequivocamente que a dívida exequenda está prescrita.

4. Face ao exposto, acorda-se em, com a presente fundamentação, negar provimento ao recurso, julgando-se prescrita a dívida exequenda, e, em consequência, extinta a execução.

Sem custas.

Lisboa, 30 de Outubro de 2002. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Alfredo Madureira* — *Brandão de Pinho*.

### Acórdão de 30 de Outubro de 2002.

#### Assunto:

*Aclaração de acórdão. Indeferimento.*

#### Doutrina que dimana da decisão:

*É de inferir pedido de aclaração de acórdão que, verdadeiramente, visa reapreciação do decidido, em termos perfeitamente claros, unívocos.*

Recurso n.º 488/02. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrida: Maria Esperança Pinero Otero; Relator: Juiz Conselheiro Mendes Pimentel.

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

Maria Esperança Pinero Otero requer a aclaração do acórdão de fls. 162-166, no ponto em que considerou perfilar-se na sua contra-alegação ampliação do objecto do recurso e em que condena em custas a recorrida.

Nem a recorrente Fazenda Pública, nem o Ministério Público se pronunciaram sobre tal pretensão.

Corridos vistos suplementares, cumpre decidir.

O artigo 669º, 1, a), do CPC - aplicável aos acórdãos do Supremo *ex vi* artigos 716º, 732º, 749º e 762º do mesmo compêndio adjectivo - dispõe que *pode qualquer das partes requerer ao tribunal que proferiu a sentença o esclarecimento de alguma obscuridade ou ambiguidade que ela contenha*.

No ensinamento do Professor Alberto dos Reis, *Código de Processo Civil Anotado*, vol. V, p. 151, “a sentença é obscura quando contém algum passo cujo sentido seja ininteligível; é ambígua quando alguma passagem se preste a interpretações diferentes. Num caso não se sabe o que o juiz quis dizer; no outro hesita-se entre dois sentidos diferentes e porventura opostos. É evidente que, em última análise, a ambi-

guidade 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”.

Ora, no requerimento de fls. 176-178, a reclamante evidencia que bem percebeu que “foi considerado no referido acórdão que as alegações do suposto recurso subordinado constituem ampliação do objecto do recurso jurisdicional, nos termos do artigo 684º-A do CPC, *ex vi* alínea e) do artigo 2º do CPPT.”

E, na verdade, é de meridiana clareza o atinente trecho do aresto reclamado: na contra-alegação do recurso da Fazenda Pública, a Rcd.<sup>a</sup> alude a “recurso subordinado oportunamente interposto, cujos termos e fundamentos são também agora apresentados, por razões de economia processual.”

Sucedendo 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, 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.” O que, ora, verdadeiramente, pretende é, não a clarificação, mas repreciação do sentido da contra-alegação, com alteração do resultado da interpretação a que, no ponto, chegámos.

Porém, de notar que os *itens* terceiro e quarto da presente reclamação revelam que a reclamante não tem presente o que consignou na 2.ª parte das conclusões da sua contra-alegação, por isso que a passamos a transcrever, com sublinhado nosso:

*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 da 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 2ª 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 e dotada de idênticas características físicas, o que é, manifestamente, uma violação do princípio da igualdade consagrado no artigo 13º da CRP.*

No que tange à condenação em custas da recorrida, ante a proclamada ampliação do objecto do recurso, ela impunha-se fora de qualquer dúvida, por isso que ela verteu nas suas conclusões c), d) - 2ª parte, f) e g), em vista da pretendida censura à sentença recorrida, factos que, não constando do probatório, determinaram a incompetência hierárquica deste STA para o conhecimento do recurso (cfr. artigo 446º, 1, do CPC).

Em suma: manifestamente, o acórdão reclamado não enferma de qualquer obscuridade ou ambiguidade, por isso que se acorda indeferir o pedido da sua aclaração.

Custas pela requerente, fixando-se a taxa de justiça em € 75.

Lisboa, 30 de Outubro de 2002. — *Mendes Pimentel* (relator) — *Victor Meira* — *Baeta de Queiroz*.

## Acórdão de 30 de Outubro de 2002.

### Assunto:

*Fundamentos de oposição.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*Nem a compensação nem a responsabilidade do Estado por factos ilícitos são fundamentos legais de oposição à execução fiscal.*

Recurso n.º 580/02, em que são recorrente Maria Adelina Ferreira Basto e recorrida a Fazenda Pública, e em que foi Relator o Exmo. Juiz Conselheiro Dr. Almeida Lopes.

Com fundamento em impossibilidade de cumprimento derivada de acto ilícito de Estado, MARIA ADELINA FERREIRA BASTO, residente na Rua do Bonfim, 387, 4000 Porto, deduziu oposição à execução fiscal que contra si foi promovida pela Fazenda Pública para cobrança coerciva de IVA do ano de 1998, na quantia de 300.000\$00.

Por sentença de fls. 46 e 47, o Tribunal Tributário do Porto julgou a oposição improcedente por ter entendido que o fundamento alegado não se enquadra em qualquer dos fundamentos de oposição que o art.º 204.º do CPPT taxativamente indica, mormente pelo facto de a impossibilidade de pagamento não ser fundamento de oposição.

Não se conformando com esta sentença, dele recorreu a oponente para este STA, tendo apresentado as suas alegações e conclusões de fls. 54 e seguintes, mas quais sustentada que a sentença é nula por omissão de pronúncia, pois não se pronunciou sobre a sentença do TAC do Porto que foi junta. Se não for nula, a sentença deve ser

revogada pelo facto de o fundamento alegado caber no disposto no art.º 204.º, n.º 1, al. h), do CPPT.

Não houve contra-alegações.

Neste STA, o MºPº emitiu douto parecer nos termos do qual a sentença é nula por omissão de pronúncia.

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

O fundamento de oposição alegado consistiu na impossibilidade de pagamento do IVA pelo facto de o Estado ter tido um comportamento que o fez incorrer em responsabilidade civil, de acordo com a sentença do Tribunal Administrativo do Porto que condenou o Estado a pagar à oponente uma indemnização.

Na sentença escreveu-se que o fundamento alegado foi o seguinte, em termos resumidos: "invocação da impossibilidade de cumprimento da obrigação fiscal em falta por facto alheio à sua vontade".

Ainda que o tribunal de 1.ª instância não se tenha referido à sentença do TAC do Porto, nem por isso podemos dizer que houve omissão de pronúncia. De facto, o tribunal tem de se pronunciar sobre as questões postas pelas partes (art.º 125.º, n.º 1, do CPPT). Mas entende-se que só há omissão de pronúncia quando houver total omissão de pronúncia. Ora, *in casu*, não houve total omissão de pronúncia, pois o tribunal recorrido apreciou a questão de saber se a impossibilidade de cumprimento cabe em qualquer dos fundamentos legais de oposição.

Deste modo, desatende-se a arguição de nulidade da sentença. Vejamos a questão de mérito.

Entende a recorrente que o fundamento alegado cabe na al. h), do n.º 1, do art.º 204.º do CPPT.

O fundamento alegado foi a impossibilidade de pagamento do IVA por facto imputável ao Estado e que o fez incorrer em responsabilidade civil.

No fundo, o que a recorrente pretende é fazer operar a compensação de dívidas: devo ao Estado 300.000\$00, mas o Estado deve-me, para já, 350.000\$00.

Ora, a compensação não é fundamento de oposição à execução fiscal, pois estes são apenas os que constando do art.º 204.º do CPPT, onde não se conta a compensação.

Por outro lado, a responsabilidade do Estado por factos ilícitos e sobre os quais nem havia sentença transitada em julgado, não cabe no disposto na aludida alínea h), nem na alínea i). A impossibilidade de pagamento do IVA não é fundamento de oposição. Os factos praticados pelos funcionários do Estado também não são fundamento dessa oposição. Os fundamentos a que se refere a alínea i) nada têm a ver com os actos do Estado, mas com causas de privação de eficácia do acto de liquidação.

Nestes termos, bem andou o Mº Juiz *a quo* ao decidir que não se verifica qualquer dos fundamentos legais de oposição.

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

Custas pela recorrente, com 50 % de procuradoria.

Lisboa, 30 de Outubro de 2002. — Almeida Lopes (relator) — António Pimpão — Mendes Pimentel.

## Acórdão de 30 de Outubro 2002.

### Assunto:

*Recurso jurisdicional; Lei n.º 15/2001; C.P.P.T.; apresentação das alegações de recurso; deserção; § único do artº 87º do R.S.T.A.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*Com a entrada em vigor da Lei n.º 15/2001, de 5/6/01, os processos pendentes aí previstos passaram a reger-se pelo C.P.P.T.*

*Nos termos do artº 282º deste compêndio normativo, as alegações do recurso jurisdicional devem ser apresentadas, sob pena de deserção, no prazo aí assinalado e no tribunal recorrido, ainda que o recorrente tivesse manifestado intenção de as apresentar, ao abrigo do § único do artº 87º do R.S.T.A., no S.T.A.*

*O § único do artº 87º do R.S.T.A. deve, face ao disposto no artº 7º nº 2 do C. Civil, ter-se por revogado, por ser incompatível com o artº 282º do C.P.P.T.*

Recurso n.º 671/02, em que são recorrente Bernardino Pacheco Nunes e recorrido a Fazenda Pública. Relator, o Ex.º Consº Dr. Fonseca Limão.

Bernardino Pacheco Nunes, inconformado com o acórdão do T.C.A., a fls. 164 e seguintes, dele interpôs recurso, através do requerimento de fls 179, para este S.T.A., manifestando intenção de aqui alegar, de acordo com o previsto no § único do artº 87º do R. S. T. A.

O recurso foi admitido e, posteriormente, ordenada a sua subida. O Ex.mo Magistrado do Mº Pº, junto deste S. T.A., opinou pela deserção do recurso, por falta de alegações.

A fls. 188 verso, o relator proferiu o seguinte despacho: "Na data em que foi proferido o acórdão ora recorrido 22/01/02 - era já aplicável o C.P.P.T. (v. artº 12º e 14º da Lei 15/2001, de 5/Junho).

Nos termos do artº 282º nº 3 do C.P.P.T., as alegações do recurso devem ser apresentadas no tribunal recorrido no prazo de 15 dias.

No caso vertente, o recurso foi admitido em 19/Fev/2002, não se mostrando juntas as respectivas alegações.

Julgo, pois, deserto o recurso por falta de alegações.

...  
Desse despacho foi deduzida reclamação para a conferência, alegando-se, em síntese, não ser aplicável o art 282º nº 3 do C.P.P.T. aos processos que corram na Secção de Contencioso Tributário do S.T.A., sendo os mesmos regulados pelo E.T.A.F., pela L.P.T.A., pelo R.S.T.A. e pela L.O.S.T.A.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

Pertinentemente, apura-se dos autos o seguinte:

— O acórdão recorrido foi proferido em 22/01/02.

— O recurso foi interposto em 5/2/02.

— Tendo sido admitido por despacho de 19/2/2002, notificado ao recorrente, por carta registada, expedida na mesma data.

— Na data em que foi proferido o despacho reclamado — 20/5/02 — não tinham sido apresentadas alegações de recurso.

Nos termos do artº 12º da Lei nº 15/2001, os processos pendentes regulados pelo C.P.T. passaram a reger-se pelo C.P.P.T.

A referida lei, por força do seu artº 14º, entrou em vigor 30 dias após a sua publicação.

O artº 282º n.ºs 2 e 3 do C.P.P.T., constante do Título V, relativo a recursos jurisdicionais, dispõe:

O prazo para alegações a efectuar no tribunal recorrido é de 15 dias contados, para o recorrente, da notificação do despacho que admitir o recurso.

Por sua vez, nos termos do nº 4, na falta de alegações o recurso será julgado deserto.

O presente processo regulava-se pelo C.P.T. e encontra-se pendente quando da entrada em vigor do C.P.P.T.

Tanto basta para concluir ser-lhe aplicável este compêndio normativo.

Assim, à míngua de alegações, haveria que ser, como foi, julgado deserto.

Tanto mais quanto é certo não lograr aplicação qualquer outra disposição legal, nomeadamente o § único do artº 87º do R.S.T.A.

Isto porque, e face ao que se dispõe no artº 7º nº 2 do C. Civil, há-de ter-se por revogada qualquer disposição legal que previse a apresentação de alegações, em casos como o presente, no S.T.A.

Assim sendo, é inóqua a afirmação da intenção de alegar no S.T.A. constante do requerimento de interposição de recurso.

Na verdade, à data da interposição do recurso, o § do artº 87º do R. S. T. A., que até aí a jurisprudência deste S. T. A. considerava em vigor, já se encontrava revogado, pois manifesta era a sua incompatibilidade com o regime do C.P.P.T. no tocante à apresentação das alegações de recurso.

De todo o exposto, forçoso é concluir não merecer censura o despacho reclamado que, de resto, se insere na orientação deste S.T.A., relativa a situações semelhantes (v. Acs. S.T. A. de 22/05/02, rec. 26 822 e 26/06/02, rec. 25/02-30).

Termos em que se acorda em desatender a reclamação.

Custas do incidente pelo reclamante, fixando-se a taxa de justiça em 75 Euros.

Lisboa, 30 de Outubro de 2002. — *João Plácido da Fonseca Limão* (relator) — *Ernâni Figueiredo* — *Lúcio Barbosa*.

## Acórdão de 30 de Outubro de 2002.

### Assunto:

*Convolção; tempestividade.*

### Doutrina que dimana da decisão:

1 — *É extemporâneo o recurso contencioso, forma para a qual foi convolada a impugnação judicial deduzida no prazo*

*a que alude o artº 123º nº 1 do C.P.T., porém, para além do prazo previsto no artº 28º da L.P.T.A.*

2 — *De entre outros requisitos, a convolção do processo para a forma adequada só é viável se a acção judicial não estiver colocada.*

Recurso n.º 744/02. Recorrente: Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais; Recorrente: Stein e Araújo, L.<sup>da</sup>; Relator: o Ex.<sup>mo</sup> Conselheiro João Plácido Fonseca Limão.

Stein e Araújo, L.<sup>da</sup>, deduziu impugnação judicial contra um acto do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, praticado em 17/1/97, que lhe foi notificado em 12/2/97.

Por despacho do M.<sup>mo</sup> Juiz do T.T. de 1.<sup>a</sup> Instância do Porto, a fls. 13, com fundamento em erro na forma do processo, foi a impugnação judicial convertida em recurso contencioso.

Remetidos os autos ao T.C.A., na sequência do despacho de fls. 17, que o julgou competente, foi dado provimento ao recurso contencioso, por acórdão de 19/12/01, a fls.73 e seguintes.

Deste acórdão foi, pelo Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, interposto recurso para este S.T.A., tendo sido apresentadas alegações e formulado o respectivo quadro conclusivo, em tudo traduzido a E. R., a sua inconformação com o decidido. A recorrida contra-alegou.

Porém, o relator, por despacho de fls. 113, propendeu a declarar extemporâneo o recurso contencioso por ter sido interposto para além do prazo previsto no artº 28º nº 1 al. a) da L.P.T.A.

A este propósito afirma a recorrente que, a ser anulável o acto recorrido, o recurso é extemporâneo; contudo, a ser nulo tal acto, o recurso será tempestivo por poder ser interposto a todo o tempo.

A A. R. bem como o Ex.<sup>mo</sup> Magistrado do Mº Pº, junto deste S.T.A. convergiram com o entendimento do relator.

Corridos os vistos, cumpre decidir, começando por apreciar a tempestividade do recurso contencioso.

Pertinentemente, apura-se dos autos o seguinte:

1 - Em 17/6/96 deu entrada na RF da Póvoa de Varzim uma reclamação, nos termos do artº 84º do CPT., interposta pela Stein e Araújo L.<sup>da</sup>, dirigida à Comissão de Revisão.

2 - A reclamação foi liminarmente rejeitada, por extemporaneidade, por despacho de 18/7/96, do Distrito de Finanças, que invocou delegação de poderes do D.D.F. do Porto.

3 - Deste despacho foi interposto recurso hierárquico que viria a ser rejeitado liminarmente, por despacho de 17/1/97, do SEAF, cujo teor é o seguinte:

“Concordo com as razões de indeferimento liminar do recurso pelas razões constantes da informação infra”.

4 - A este despacho reagiu a recorrente usando, para o efeito, o meio processual designado por si como impugnação judicial, que apresentou em 12/05/97, sendo que o despacho recorrido e referido em 3 lhe foi notificado em 12/2/97.

5 - A dita impugnação judicial foi convertida, com fundamento em erro na forma de processo, em recurso contencioso, por despacho judicial, a fls. 12, a que não foi deduzida oposição.

Do antecedente relato decorre que o acto recorrido é o despacho do S.E.A.F. de 17/1/97, notificado à recorrente em 12/2/1997, sendo que a petição de fls. 2 foi apresentada em 12/5/97.



Registe-se, antes de mais, que a convalidação operada pelo despacho judicial referida em 5, não poderia ter tido lugar.

Na verdade, vem este STA afirmando que a convalidação do processo para a forma adequada só é viável se, para além doutros requisitos, a “acção judicial” não estiver caducada (v. Ac.º STA de 14/2/96, 8/5/96 e 18/3/98, proferidos, respectivamente, nos recursos 19 594, 19 889 e 16 533, referidos na L.G.T. comentada e anot., 1999, pág., da autoria de Diogo Leite de Campos e outros).

Assim, a impugnação judicial deduzida a fls. 2, não poderia, com fundamento em erro na forma do processo, ser convertida como foi em recurso contencioso, porquanto o prazo para o interpor - 2 meses - já havia decorrido.

O certo, porém, é o que o foi e sem oposição.

No entanto, muito embora a impugnação tivesse sido deduzida em prazo tal não significa que atempada seja a interposição do recurso contencioso.

Na verdade, como decorre do artº 28º nº 1 al. a) do L.P.T.A., os recursos contenciosos de actos anuláveis são interpostos no prazo de dois meses se o recorrente residir no continente ou nas regiões autónomas.

Porém, a nulidade é invocável a todo o tempo e por qualquer interessado e pode ser declarada, também a todo o tempo, por qualquer órgão administrativo ou por qualquer tribunal (v. artº 134º nº 2 do C.P.A.).

O acto impugnado vem arguido de nulo porque proferido sobre acto inexistente (v. nº 8 da petição inicial).

Segundo o artº 133º nº 1 do C.P.A. são nulos os actos a que falte qualquer dos elementos essenciais ou para os quais a lei comina expressamente essa forma de invalidade, sendo, designadamente, nulos os indicados nas alíneas a) a i) do nº 2 desta disposição legal.

Ora, ao acto impugnado que, recorde-se, rejeitou liminarmente o recurso hierárquico, não vem assacada a falta de qualquer elemento essencial nem invocada lei que o fulmine com a nulidade.

E, de facto, não se vê que lhe falte qualquer elemento essencial nem se conhece lei que o tenha por nulo.

Tanto basta para concluir que não é nulo mas meramente anulável e, por isso, sujeita ao prazo do citado artº 28º nº 1 da L.P.T.A. a sua impugnabilidade contenciosa.

De resto, se, como afirma a recorrente, fosse nulo porque proferido sobre acto inexistente, nulo também seria se tivesse admitido o recurso hierárquico.

O que não faria sentido.

Em suma, o recurso contencioso é manifestamente intempestivo, pois que interposto para além do referido prazo de dois meses, o que afecta o meu prosseguimento (v. artº 57º nº 4 do R.S.T.A.).

Termos em que se acorda em conceder provimento ao recurso e em revogar o acórdão recorrido, rejeitando o recurso contencioso, por ilegal interposição, decorrente da sua extemporaneidade.

Custas pelos recorrentes, porém, apenas no T.C.A., fixando-se a taxa de justiça em € 250 (duzentos e cinquenta) e a procuradoria em metade.

Lisboa, 30 de Outubro de 2002. — *João Plácido Fonseca Limão* (Relator) — *Benjamim Rodrigues* — *Lúcio Barbosa*.

## Acórdão de 30 de Outubro de 2002.

### Assunto:

*Reclamação graciosa. Prazo de impugnação.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*No domínio de aplicação do Código de Processo Tributário, era de 8 dias o prazo para deduzir impugnação contado da notificação do despacho que tivesse indeferido a reclamação graciosa (art.º 123.º, n.º 2).*

Recurso n.º 753/02, em que são recorrente Manuel Ferreira da Costa Maia e recorrida a Fazenda Pública, e em que foi Relator o Ex<sup>mo</sup>. Juiz Conselheiro Dr. Almeida Lopes.

Com fundamento em vício de violação de lei, por não ter recebido em 1994 as mais-valias resultantes da cessão da sua quota na sociedade “Forno Doce de Ermesinde”, pelo que não há facto a tributar, MANUEL FERREIRA COSTA MAIA, residente na Rua da Palmilheira, 1031, 1.º Esqº Fte., Ermesinde, impugnou judicialmente o acto de liquidação de IRS do ano de 1994, alegando ter feito uma reclamação graciosa que foi desatendida.

Por sentença de fls. 40 e seguintes, o Tribunal Tributário do Porto julgou a impugnação improcedente pelo facto de o impugnante ter deixado caducar o prazo de oito dias para impugnar, contados da notificação do despacho de indeferimento da reclamação graciosa.

Não se conformando com esta sentença, dela recorreu o impugnante para este STA, tendo apresentado as suas alegações de fls. 52 e seguintes, nas quais apresentou várias conclusões sobre o mérito da impugnação e uma conclusão a dizer que a impugnação entrou em prazo pelo facto de haver nulidade e as nulidades poderem ser arguidas a todo o tempo.

Não houve contra-alegações.

Neste STA, o M<sup>o</sup>P<sup>o</sup> emitiu duto parecer nos termos do qual se deve negar provimento ao recurso, pelo facto de as questões levantadas serem novas e não proceder a conclusão sobre a nulidade.

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

Vem dado como provado que a reclamação graciosa feita pelo recorrente foi indeferida por despacho de 20.10.2000; que o recorrente foi notificado desse despacho o mais tardar em 26.10.2000 e que a impugnação deu entrada em 6.11.2000.

Nos termos do art.º 123.º, n.º 2, do CPT - que era a lei vigente ao tempo - em caso de indeferimento da reclamação graciosa, o prazo de impugnação era de oito dias após a notificação.

Como o recorrente foi notificado, pelo menos, em 26.10.2000, teria da apresentar a impugnação judicial até ao dia 31.11.2000, pois o oitavo dia era precisamente o dia 3.11.2000. Porém, apresentou a impugnação judicial no dia 6.11.2000, pelo que entrou fora do prazo legal.

Este prazo de 8 dias tem natureza de prazo de caducidade ou substantivo e não de prazo judicial. Nos termos do art.º 49.º, n.º 2, do CPT, o prazo para dedução de impugnação judicial contava-se

de acordo com o art.º 27.º do Código Civil, isto é, seguidamente e sem descontar sábados e domingos.

Este art.º 49.º, n.º 2, do CPT só foi revogado pelo art.º 2.º, al. f), da Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho.

Deste modo, estava em vigor o disposto no art.º 49.º, n.º 2, do CPT ao tempo em que o recorrente tinha de deduzir impugnação judicial. É um prazo curto, mas não é inconstitucional, como se pode ver pela fundamentação do acórdão n.º 646/99 do Tribunal Constitucional publicado na II Série do Diário da República de 15.11.2000, que resolveu em caso semelhante.

Logo, bem andou o Mº Juiz *a quo* ao decidir que ser verifica a caducidade do prazo para deduzir impugnação judicial.

Nas suas alegações, o recorrente sustenta que podia deduzir a impugnação judicial a todo o tempo pelo facto de o acto impugnado padecer de nulidade. E de facto, nos termos do art.º 134.º, n.º 2, do Código de Procedimento Administrativo, a nulidade é invocável a todo o tempo. Sucede que as nulidades são apenas aquelas que estão previstas na lei (art. 133.º do CPA) e o recorrente não alegou factos integrantes de qualquer das nulidades previstas na lei. Não basta dizer que o acto recorrido é nulo para poder impugnar a todo o tempo.

Por outro lado, pelos factos alegados pelo recorrente não vemos que exista qualquer nulidade, que sempre pode ser conhecida oficiosamente (art.º 134.º, n.º 2, do CPA).

Daí que bem tenha andado o Mº Juiz *a quo* ao julgar a impugnação judicial improcedente.

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, 30 de Novembro de 2002. - *Almeida Lopes* (relator) - *António Pimpão* - *Mendes Pimentel*.

## Acórdão de 30 de Outubro de 2002.

### Assunto:

*IVA. Liquidação adicional oficiosa. Relatório de inspecção tributária. Direito de audiência prévia. Liquidação.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*I — Mesmo antes da entrada em vigor da Lei Geral Tributária e por força do disposto no art.º 100º do Código de Procedimento Administrativo, a lei ordinária dava já consagração ao princípio constitucional da participação do administrado nas decisões administrativas, impondo/estabelecendo o direito de audiência prévia tanto para o procedimento administrativo comum, como para os procedimentos administrativos especiais.*

*II — E o direito de audiência antes da liquidação e ou da conclusão do relatório da inspecção tributária, em que se materializa o referido princípio constitucional da parti-*

*cipação do administrado, mostra-se agora expressamente previsto e estabelecido pelas als. a) e e) do art.º 60º n.º 1 da LGT.*

*III — Tendo as impugnadas liquidações adicionais de IVA sido efectuadas já em plena vigência da LGT, era-lhes aplicável também o estatuído pelo art.º 60º n.º 1 al. a) daquela lei.*

Recurso n.º 780/02. Recorrente: Elisa Adelina Granhão Vila Real Figueiredo; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.ºmº Conselheiro Alfredo Madureira.

Em conferência, acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

Inconformada com a sentença do Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto, que julgou improcedente a impugnação judicial deduzida contra a liquidação adicional de IVA e respectivos juros compensatórios, referente ao ano de 1995, no montante global de 568.019\$00, dela interpôs recurso para esta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, a impugnante Elisa Adelina Granhão Vila Real Figueiredo, nos autos convenientemente identificada.

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

*1 - A douta sentença proferida pelo Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto terá de ser revogada, uma vez que os argumentos ali arvorados em decisivo não colhem provimento.*

*2 - Ao abrigo da Lei Geral Tributária que entrou em vigor em 1.01.1999, a ora recorrente, deveria ter sido notificada da faculdade de optar entre o regime instituído na Lei Geral Tributária e o consagrado no CPT, relativamente à revisão da matéria colectável apurada.*

*3 - A acção de fiscalização levada a cabo pela Administração Fiscal ocorreu antes de 1999, mas o certo é que o relatório de inspecção (e único) então elaborado só foi notificado à aqui Recorrente em meados de 1999, sem que lhe fosse garantido o direito de participação na formação da decisão que lhe dizia respeito, através do direito de audiência (art.º 60º da LGT).*

*4 - Qualquer acto levado a cabo pela Administração Fiscal deverá ser notificado ao contribuinte. E, assim, a validade exterior desse processo há-de depender da sua notificação ao contribuinte, ao qual se destina." "Esses actos só se tornarão perfeitos, definitivos, com a notificação respectiva..."- nesse sentido Soares Martinez in Direito Fiscal, 7ª Edição, pág. 309.*

*5 - Concluída a prática desses actos de inspecção, estes deveriam ter sido notificados à ora Recorrente, por forma a esta poder exercer o direito de audiência.*

*6 - A entrada em vigor da Lei Geral Tributária não afecta a validade e utilidade dos actos relativos ao referido procedimento que hajam sido praticados, mas não afasta a possibilidade de estes levarem naturalmente, à necessidade da prática de actos posteriores que estejam previstos na lei anterior cuja prática se torne necessária como postulado da eficácia ou utilidade dos actos praticados - vd. Art.º 12º da LGT.*

*7 - Deveria ter sido dado cumprimento no caso concreto, dado que o procedimento de inspecção tributária, nos termos da Lei Geral Tributária, se rege por determinados princípios que devem orientar a Ad-*

ministração Tributária - veja-se a esse propósito os art.º 266º, n.º 2, da CRP e 55º, 58º, 59º e 60 da LGT -, à possibilidade da Recorrente usar do Princípio da Contraditório que lhe confere o direito enquanto cidadã de participar nas formação das decisões que lhe digam respeito, designadamente através do exercício de audiência (art.º 267º, n.º 5 da CRP) - art.º 60º da LGT.

8 - Assim, não se entendendo pela aplicação pela aplicação do art.º 60º da LGT, sempre a Administração Fiscal estaria obrigada ao cumprimento do disposto no Código de Procedimento Administrativo, nomeadamente à audiência dos interessados, regulados no seu art.º 100º, ou seja, a ouvir a ora Recorrente depois de “concluída a instrução” e antes de elaborar a proposta de decisão.

9 - É, pois, apodíctico concluir-se que toda a apreciação e determinação da liquidação adicional levada a cabo pela Administração Fiscal sem obedecer formalidades legais acima expendidas, baseou-se em critérios totalmente arbitrários, simplistas e falsos, violando inequivocamente preceitos legais imperativos.

10 - A sentença recorrida violou os art.ºs 60º da LGT e 100 do CPA, pelo que se impõe a sua revogação.

Não foram apresentadas quaisquer contra-alegações.

O Ex.º Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal teve vista dos autos - cfr. fls. 144 -.

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

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

1. A impugnante foi objecto de uma acção de fiscalização que decorreu entre 15/10/97 e 15/05/98;

a) no decurso desta acção inspectiva a impugnante foi notificada, em 16/12/97, “para regularizar os livros e registos que integram a sua contabilidade” - fls. 39 - o que não fez;

b) dada a falta de exibição desses livros de escrita devidamente regularizados os Serviços consideraram indevidamente devido o IVA constante das declarações periódicas enviadas ao SAIVA no ano de 1995 e a seguir discriminado:

- 9503T - 105.135\$00;

- 9506T - 71.226\$00;

9509T - 32.952\$00;

9512T - 193.550\$00 - cfr. o relatório de 15/05/98, confirmado em 31/12/98 - fls.22 e segs., que aqui se dá por reproduzido para todos os efeitos;

2. em consequência foram efectuadas as respectivas correcções técnicas em 15/05/98 - cfr. o teor de 11-13-;

3.-e foram emitidas as liquidações n.ºs 99020447, 99020447/4/5/6, de 1995-fls.16 a 20-, notificadas em 21/09/99-fls.14-15;

4.-esta impugnação deu entrada no SF em 22/11/1999.

Com base nesta factualidade e perante os vícios de forma invocados em sede de petição inicial da impugnação judicial deduzida, o tribunal a quo houve por bem julgar esta improcedente, assim sufragando, em síntese e fundamentalmente, entendimento de que:

a) ao apuramento do impugnado IVA, porque concluído ainda em 1998 (15.05.98 - 31.12.1998), se não aplicava a invocada LGT, designadamente no que nesta se estabelece quanto à participação do administrado na formação das decisões que lhe digam respeito (cfr. art.º 60º), pois que esta lei apenas entrou em vigor em 1 de Janeiro de 1999 (cfr. art.º 6º do DL n.º 398/98, de 17.12),

b) que a impugnada liquidação oficiosa de IVA não resultou do uso de métodos indiciários, mas antes de correcções técnicas efectuadas às declarações periódicas apresentadas pelo sujeito passivo,

c) e que à data da conclusão do relatório em análise (15.05.98) ainda se não aplicava o Regime Complementar do Procedimento de Inspecção Tributária (RCPT) e da LGT, daí que não faça sentido falar-se de violação do disposto no convocado art.º 60º desta última.

É contra o assim decidido que, nos termos das transcritas conclusões do presente recurso jurisdicional, se insurge mais uma vez a Impugnante, reclamando, nas conclusões 1ª a 7ª do presente recurso, a aplicação do disposto no art.º 60º da LGT e nas conclusões 8ª e 9ª a aplicação do estabelecido pelo art.º 100º do CPA.

Na sindicada sentença sufragou-se, repete-se, entendimento de que a Lei Geral Tributária não lograva aplicação ao caso *sub judicibus* em virtude de ser posterior na sua vigência (1 de Janeiro de 1999 - cfr. art. 6º do DL n.º 398/98, de 17 de Dezembro) à data da conclusão do questionado relatório (15.05.98 - 31.12.98) com base no qual depois foram emitidas as liquidações impugnadas, razão pela qual também se não justificava ou impunha a notificação ao contribuinte do projecto de relatório para exercer o direito de audição prévia.

Ora, vistos os autos e a matéria de facto fixada e não controvertida importa concluir pela procedência do presente recurso e pela consequente revogação do impugnado julgado, já que, para tanto, não releva sequer e muito menos de forma decisiva a invocada data de entrada em vigor da referida lei geral tributária.

Com efeito e no que concerne ao constitucionalmente consagrado princípio da participação dos cidadãos na formação dos actos administrativos lesivos que lhes respeitem - art.º 267º n.º 4 (hoje n.º 5) da Constituição da República - já o legislador ordinário lhe dera concretização adequada no invocado art.º 100º do Código de Procedimento Administrativo, aí se estabelecendo que “concluída a instrução, os interessados têm direito a ser ouvidos no procedimento antes de ser tomada a decisão final, salvo o disposto no artigo 103º desta” (redacção do DL n.º 6/96, de 31 de Janeiro).

E se o direito de audição antes da liquidação e ou da conclusão do relatório da inspecção tributária, em que se materializa o referido princípio constitucional da participação do administrado, se mostra agora inequivocamente previsto e estabelecido pelas als. a) e e) do também convocado art.º 60º n.º1 da LGT, seguro é também que, já antes desta lei, “... era pacificamente entendido que o direito de audiência prévia vale tanto no procedimento administrativo comum como nos especiais que o não consagram, quer aí se chegue pela via da aplicação directa da norma do artigo 100º do CPA, por concretizadora do apontado princípio constitucional, quer pela sua aplicação supletiva, prevista no n.º 6 do artigo 2º do Código.” - cfr. acórdão de 25.01.2000, processo n.º 21.244, desta Secção do STA-.

Tanto mais que, também aqui, “... no concernente a procedimentos como aquele que nos ocupa, não são invocáveis argumentos retirados da massificação e automação próprias do procedimento tributário por excelência - o que conduz à liquidação de impostos - tendentes a concluir pela impraticabilidade da audiência prévia em procedimentos com tais características.” (do citado aresto).

Porque assim, importa concluir, já perante o probatório fixado e os documentos juntos aos autos a fls. 16 a 20 (ponto 3 do probatório), que não só não foi dada à Impugnante oportunidade de se pronunciar,

participando, sobre o projecto do relatório de inspecção tributária de que fora alvo, como lhe não foi também dada oportunidade de se pronunciar sobre as liquidações que, na sequência daquela inspecção e relatório, os SIVA vieram a efectuar, já no dia 8 de Fevereiro de 1999, isto é, em plena vigência do preceituado pela convocada e agora inequivocamente aplicável LGT.

E, ao contrário do decidido, procediam antes os invocados vícios de forma assacados ao processo de fiscalização tributária e consequentes liquidações adicionais efectuados à Impugnante e ora Recorrente, ali por inequívoca violação do estabelecido pelo art.º 100º do CPA e aqui por inobservância do estatuído pelo art.º 60º n.º 1 al. a) da LGT, procedência que demandava a requerida anulação impugnadas liquidações - cfr. fls. 16 a 20.

Pelo exposto, acordam os Juizes desta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso jurisdicional da Impugnante, revogar a sindicada sentença e, pelas apontadas razões, julgar antes procedente a impugnação deduzida.

Sem custas aqui e na 1ª Instância.

Lisboa, 30 de Outubro de 2002. — *Alfredo Madureira* (Relator) — *Brandão de Pinho* (votou a conclusão com o fundamento atinente à falta de audição antes das liquidações efectuadas estas já no domínio da C.J.T.T.) — *Almeida Lopes*.

## Acórdão de 30 de Outubro 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 836/02. Recorrentes: Lia Cristina Capela Cavaleiro e outras; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex<sup>mo</sup> Cons<sup>o</sup> Vítor Meira.

Lia Cristina Capela Cavaleiro e outras reclamaram na execução os créditos que detinham sobre a executada “Pastelaria e Confeitaria Fonte das Delícias, Lda», tendo a reclamação sido rejeitada, por extemporânea, pelo M.º Juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa.

Inconformadas com a decisão, dela recorreram as reclamantes para este Supremo Tribunal Administrativo, formulando as seguintes conclusões:

a) A douta sentença em recurso rejeitou a reclamação, que apresentaram as reclamantes, por alegada extemporaneidade;

b) Tal extemporaneidade, como a própria sentença reconhece, não decorre da sua apresentação para além do termo do prazo legal, mas sim por haver sido apresentada antes do começo do seu decurso e pela simples razão de a venda do imóvel a cuja publicitação tiveram acesso não haver sido realizada na data publicitada, mas em momento posterior;

c) Tais circunstâncias, como é imperativo ético e legal, não são de molde a obstar à admissão da reclamação apresentada, para todos os legais efeitos e, designadamente, os de fazer pagar os créditos a que se reporta pelo produto do imóvel vendido, nos precisos limites do lugar em que devem ser graduados;

d) A douta sentença em recurso não era e não é sede adequada para rejeitar a reclamação apresentada pelas recorrentes, por isso que a mesma se tem que ter por definitivamente admitida pelo douto despacho de fls. 117, sendo tal admissão questão sobre a qual se formou caso julgado;

e) É que, do referido despacho, ao convidar as recorrentes a aperfeiçoar a p.i., o que fizeram nos termos que dos autos resultam, decorre, se não explicita, pelo menos implicitamente, a admissão da reclamação que apresentaram, em termos que se têm que ter por definitivos;

f) Rejeitando a reclamação apresentada pelas recorrentes, por extemporânea, violou assim a sentença em recurso, entre outras, as disposições dos arts. 329.º n.º 1, al. c) do C.P.T. à altura em vigor e 866.º do C.P.C. aplicável subsidiariamente, pelo que deverá ser, nessa parte, revogada.

A Caixa Geral de Depósitos contra-alegou no sentido do não provimento, formulando as seguintes conclusões:

1ª Na vigência do Código do Processo Tributário e legislação que o complementava a fase do concurso de credores na acção executiva fiscal só se abria depois de ultimada a venda dos bens penhorados.

2ª A venda do bem penhorado à executada ocorreu em 14.07.99, podiam, as recorrentes em face da legislação em vigor ao tempo da referida venda, reclamar os créditos que alegam ter privilégio durante os 20 dias posteriores à ocorrência da mesma.

3ª As recorrentes reclamaram os seus, alegados, créditos em 29.05.96, fora do prazo delimitado para a reclamação de tais créditos.

4ª As questões que podem ser objecto de indeferimento liminar, nomeadamente, a da extemporaneidade de reclamação de créditos, não podem considerar-se arrumadas com o despacho liminar, se este não se pronunciou sobre elas.

5ª Assim sendo, a decisão do Tribunal “a quo” não poderia ser outra que não fosse a da rejeição das citadas reclamações de crédito na douta sentença em recurso.

6ª As reclamantes não distinguem as remunerações em atraso, que, alegam, lhe são devidas, das indemnizações que consideram ter direito pela cessação dos seus contratos de trabalho, sendo certo que só os salários em atraso estariam a coberto do privilégio imobiliário criado pela Lei n.º 17/86, de 14 de Junho, conforme esclarece o seu artigo 1.º

7ª Assim sendo, mesmo que por absurda hipótese, que não se admite, tais reclamações fossem consideradas tempestivamente efectuadas, as mesmas teriam de ser declaradas ineptas.

8ª A sentença recorrida não violou, pois, quaisquer normas, designadamente, os artigos 329.º n.º 1 alínea c) do C.P.T. ou 866.º do Cód. Processo Civil.

Pelo Exmo Magistrado do Ministério Público foi suscitada a questão prévia da incompetência em razão da hierarquia deste Supremo Tribunal Administrativo para conhecer do recurso por o mesmo não ter por fundamento exclusivo matéria de direito.

Ouvida a recorrente sobre tal questão veio ela sustentar que o Tribunal era competente por os factos referidos, não constando como provados serem atinentes à marcha do processo, tendo-se a sentença deles servido para fundamentar a decisão.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

A sentença recorrida fixou como provados os seguintes factos:

A) A pedido da CAIXA GERAL DE DEPÓSITOS, a Administração Fiscal instaurou execução fiscal, com o n.º 1546.93.101172.3, contra ALVES, CADETE e MARTINS, LDA., como devedora principal, para cobrança coerciva da quantia de 22.852.553\$00, proveniente dos contratos de empréstimo celebrados com a executada e com os números: 9088/923297.119 (actual n.º 0426/000072/582/0019, conforme esclarecimento a fls. 241 a 242 — ver fls. 50 a 51), até ao montante de 1.500.000\$00; e 9088.880157.900 (actual n.º 0426/000065/282/0019 — ver fls. 241 a 242 e 50 a 51), até ao montante de 15.500.000\$00, sendo aquela quantia de 22.852.553\$00 resultante de:

Emp. n.º 9088/923297.119 (ex. 1810702):

- 1.809.205\$00 = 1.500.000\$00 de capital; 308.905\$00 de juros de 05.02.92 a 15.12.92; 300\$00 de despesas;

Emp. 9088.886157.900 (ex-1810703):

- 21.043.347\$00 = 15.500.000\$00 de capital; 2.861.005\$00 de juros de 26.10.89 a 15.12.92; 77\$50 de despesas; conforme documentos de 6 a 38 da execução (ver também Notas de Débito de fls. 249 a 250), que se dão por reproduzidos;

B) A execução fiscal segue também termos contra José Antunes Alves e mulher, Teresa Dolores Pólvora Cadete Alves; João do Rosário Pólvora Cadete e mulher, Fernanda Maria Ferreira Freire Cadete; e Júlio Guardado Martins e mulher, Maria Cândida Pólvora Cadete Martins, na qualidade de fiadores, mas para cobrança coerciva apenas da quantia global de 12.670.287\$00, por só em relação a esta importância serem responsáveis pelo pagamento, relativamente aos mesmos contratos de empréstimo celebrados com a executada e com os números 9088/923297.119 (actual n.º 0426/000072/582/0019, conforme esclarecimento a fls. 241 a 242 — ver fls. 50 a 51), até ao montante de 1.500.000\$00 e 9088.880157.900 (actual n.º 0426/000065/282/0019 — ver fls. 241 a 242 e 50 a 51), até ao montante de 15.500.000\$00, sendo aquela quantia de 12.670.287\$00 resultante de:

Emp. n.º 9088/923297.119 (actual n.º 0426/000072/582/0019):

- 1.809.205\$00 = 1.500.000\$00 de capital; 308.905\$00 de juros de 05.02.92 a 15.12.92; 300\$00 de despesas;

Emp. 9088.88D157.900 (actual n.º 0426/000065/282/0019):

- 10.861.082\$50 = 8.000.000\$00 de capital; 2.861.005\$00 de juros de 26.10.89 a 15.12.92; 77\$50 de despesas, conforme documentos de 6 a 38 e 251 a 256 da execução, dando-se também estes últimos por reproduzidos;

C) Nos referidos autos de execução fiscal, conforme auto de Penhora de 01/09/1993, de fls. 56 a 56-v dos autos de execução, que se dá por reproduzido, foi penhorado à executada Alves, Cadete e Martins, Lda, para garantia da citada quantia de 22.852.553\$00, além

dos respectivos adicionais, juros de mora e custas provenientes da execução, o prédio urbano destinado a fábrica de bolos, sito em Fonte Boa dos Nabos, inscrito na matriz urbana da freguesia da Ericeira sob o artigo 2728 e descrito na Conservatória do Registo Predial sob o n.º 00871;

D) A penhora foi registada na Conservatória do Registo Predial pela inscrição F-1, ap. 05/930902, conforme certidão de fls. 67 a 70, da execução, que se dá por reproduzida (ver fls. 70);

E) O bem foi adjudicado à exequente no dia 14.07.1999 pelo valor de 21.000.000\$00, conforme Auto de Abertura de Propostas de fls. 227 a 228 e Título de Adjudicação de fls. 230, (fotocópia e incompleto), da execução, que se dão por reproduzidos;

F) Sobre o dito prédio foi constituída hipoteca voluntária a favor da exequente Caixa Geral de Depósitos, inscrita na Conservatória do Registo Predial por inscrição C-1, por ap. 06/110388, convertida pelo av. n.º 1 - Ap. 03/180588, para garantia do seguinte empréstimo:

EMPRÉSTIMO — Valor: Capital 15.500.000\$00; montante máximo de capital e acessórios — 25.420.000\$00, Juro anual: 16% acrescido de 4% em caso de mora; Despesas: 620.000\$00, conforme mesma certidão (fls. 70);

G) Nos mesmos autos de execução fiscal, auto de Penhora de 02/02/1996, de fls. 124 a 124-v dos autos de execução, que se dá por reproduzido, foi penhorado aos executados João do Rosário Pólvora Cadete e mulher, Fernanda Maria Ferreira Freire Cadete, para garantia da citada quantia de 22.852.553\$00, além dos respectivos adicionais, juros de mora e custas provenientes da execução o segundo andar, direito, da ala sul, fracção I, do prédio sito na Rua 1.º de Dezembro, Mafra, inscrito na matriz urbana da freguesia da Mafra sob o artigo 4437, fracção “I”, e descrito na Conservatória do Registo Predial de Mafra sob o n.º 478-I, conforme documentos de fls. 127 a 138, da execução, que se dão por reproduzidos;

H) A penhora foi registada na respectiva Conservatória do Registo Predial pela inscrição F-2, ap.21/960311, conforme certidão de fls. 135 a 138, da execução, que se dá por reproduzida (ver fls. 138);

I) O bem foi adjudicado no dia 26.01.2000 a Joaquim Manuel Freire Cadete pelo valor de 10.200.000\$00, conforme Auto de Abertura, de Propostas de fls. 312 a 313, requerimento de remissão de fls. 316, Guia de Pagamento de fls. 321 e Título de Adjudicação de fls. 337, todos da execução, dando-se todos os documentos por reproduzidos;

J) Sobre a dita fracção autónoma, fracção I (João do Rosário Pólvora Cadete), foi constituída hipoteca voluntária a favor da exequente Caixa Geral de Depósitos, inscrita na respectiva Conservatória do Registo Predial por inscrição C-1, por ap. 07/150788, convertida pelo av. n.º 1 - Ap. 09/041188, para garantia do seguinte empréstimo:

EMPRÉSTIMO — Valor: Capital 2.820.000\$00; montante máximo de capital e acessórios — 7.116.271\$00; Juro anual: 17%, acrescido de 4% ao ano em caso de mora; Despesas: 112.800\$00, conforme certidão de fls. 135 a 138, da execução (ver fls. 138), conforme documento de fls. 108 a 113, que se dá por reproduzido;

L) Os executados João do Rosário Pólvora Cadete e mulher, Fernanda Maria Ferreira Freire Cadete, em relação ao empréstimo identificado na alínea anterior, ainda devem à Caixa Geral de Depósitos a quantia de 6.589.319\$00, com o agravamento diário de 1.828\$00 a partir de 26.01.2000, conforme artigos 10.º da p.i. e doc. de fls. 91 a 100 e 108 a 113 desta reclamação, que se dão por reproduzidos;

M) Ainda nos mesmos autos de execução fiscal, conforme auto de Penhora de 02/02/1996 de fls. 126 a 126-v dos autos de execução, que se dá por reproduzido, ainda foi penhorado aos executados Júlio Guardado Martins e mulher, Maria Cândida Pólvora Cadete Martins, para garantia da citada quantia de 22.852.553\$00, além dos respectivos adicionais, juros de mora e custas provenientes da execução o rés-do-chão para habitação, fracção C, do prédio sito na Rua de Oliveira, Lote A, Mafra, inscrito na matriz urbana da freguesia da Mafra sob o artigo 4323, fracção “C”, e descrito na Conservatória do Registo Predial de Mafra sob o n.º 565-C, conforme documentos de fls. 139 a 150, da execução, que se dão por reproduzidos;

N) A penhora foi registada na respectiva Conservatória do Registo Predial pela inscrição F-3, ap. 20/960311, conforme certidão de fls. 146 a 150 da execução (ver fls. 150);

O) O bem foi adjudicado no dia 26.01.2000 a Pedro Alexandre Cadete Martins pelo valor de 11.800.000\$00, conforme Auto de Abertura de Propostas de fls. 314 a 315, requerimento de remissão de fls. 318, guia de pagamento a fls. 322 e Título de Adjudicação de fls. 338, todos da execução, que se dão por reproduzidos;

P) Sobre a dita fracção “C” (Júlio Guardado Martins), foi constituída hipoteca voluntária a favor da exequente Caixa Geral de Depósitos, inscrita na respectiva Conservatória do Registo Predial por inscrição C-1, por ap. 18/140188, para garantia do seguinte empréstimo:

EMPRÉSTIMO — Valor: Capital 3.100.000\$00; montante máximo de capital e acessórios — 8.531.696\$00; Juro anual: 18 %, acrescido de 4 % ao ano em caso de mora; Despesas: 112.800\$00, conforme certidão de fls. 145 a 150 da execução (ver fls. 150) e 101 a 107 desta reclamação, que se dá por reproduzido;

Q — Os executados Júlio Guardado Martins e mulher, Maria Cândida Pólvora Cadete Martins, em relação ao empréstimo identificado na alínea anterior, ainda devem à Caixa Geral de Depósitos a quantia de 9.430.768\$00, com agravamento diário de 2.361\$00 a partir de 26.01.2000, mas de cujo valor a reclamante apenas reclama o pagamento, nestes autos, de 8.531.696\$00, conforme artigos 10.º e 15.º da p.i. e documento de fls. 81 a 90 desta reclamação, que se dá por reproduzido;

R) Sobre a mesma fracção “C” foi registada penhora, provisória por dívidas, na respectiva Conservatória do Registo Predial por inscrição F-2, por ap. 03/960227, convertida por ap. 8 e 9/060730, para garantia do crédito de 1.212.465\$00, a favor do Banco Nacional Ultramarino, hoje Caixa Geral de Depósitos, por todo o seu património se ter fundido nesta, tudo conforme documentos de fls. 150 da execução e 206 a 221, 101 a 107 (106) e 223 a 230 da reclamação, dando-se todos por reproduzidos;

S) Em relação ao crédito referido na alínea anterior, o executado Júlio Guardado Martins ainda deve ao BNU, hoje Caixa Geral de Depósitos, a quantia de 1.366.661\$00, liquidada no art. 6.º da reclamação fls. 45), conforme documentos de fls. 223 a 230 da reclamação;

T) O reclamante Banco Nacional Ultramarino instaurou execução sumária, com o n.º 294/95, pela importância de 1.212.465\$00, que correu termos pela 7.ª Vara Cível da Comarca de Lisboa, tendo sido

efectuada penhora sobre a fracção C acima referida, a qual foi registada na respectiva CRP por ap. 03/960227 — ver fls. 106;

U) A executada não entregou a:

1 — Lia Cristina Capela Cavaleiro, a quantia de 343.222\$00;

2 — Maria de Fátima Ferreira Antunes, a quantia de 396.643\$00;

3 — Maria Madalena da Silva Fontão Leitão, a quantia de 424.975\$00;

4 — Sofia Maria Filipe Silva, a quantia de 343.222\$00;

5 — Maria Elvira dos Reis Silva Paulo Alves, a quantia de 484.894\$00, conforme p.i. dirigida ao T.T. de Loures, sentença do mesmo Tribunal, 2.ª parte do despacho de fls. 117 a 117-v e fls. 120 a 126 (bem como p.i. de fls. 3 a 5, ainda que substituída pela de fls. 121 a 126), dando-se todos os documentos por reproduzidos;

V) A reclamação referida na alínea anterior foi deduzida no dia 29.05.96, conforme p.i. de fls. 3 e ss.;

X) A executada não entregou nos cofres do CRSS de Lisboa as seguintes importâncias:

- 664.600\$00, do ano de 1994, a que acrescem juros nos termos legais;

- 843.139\$00, dos anos de 1990, 1991 e 1992 conforme certidão de fls. 32;

Z) A execução fiscal foi instaurada em 22 de Junho de 1993, conforme carimbo apostado no requerimento inicial, de fls. 2 a 8 da execução, que se dá por reproduzido.

Logra prioridade de apreciação a questão prévia suscitada.

Nos termos dos artigos 167.º do Código de Processo Tributário e 32 n.º 1 alínea b) do ETAF este Supremo Tribunal apenas conhece dos recursos dos tribunais tributários de 1ª instância com exclusivo fundamento em matéria de direito. Conforme este Tribunal tem vindo a decidir em inúmeros acórdãos, na esteira do ensinamento do Prof. Manuel de Andrade de que a competência se afere pelo “quid disputatum” e não pelo “quid decisum”, para a determinação da competência do tribunal não importa saber se a matéria invocada releva ou não para a decisão do recurso por a questão da competência ter de ser previamente resolvida.

Nas alegações da recorrente e respectivas conclusões que acima se transcreveram sustenta a recorrente, como refere o Ministério Público, que:

— a extemporaneidade não decorre para além do termo do prazo legal;

— que a apresentação ocorreu antes do decurso do prazo;

— que tal aconteceu porque a venda do imóvel não ocorreu na data publicitada, mas em momento posterior.

Embora da sentença resulte, como referem as recorrentes, que a reclamação foi apresentada antes do decurso do prazo e que foi tal facto que originou a rejeição por extemporaneidade, não consta do probatório nem se extrai da sentença que essa extemporaneidade aconteceu por a venda do imóvel ter ocorrido em data posterior à que foi publicitada para o efeito. Donde, não constando tal facto e dele pretendendo as recorrentes obter efeitos jurídicos, terá de concluir-se que o recurso não versa exclusivamente matéria de direito, o que determina a incompetência em razão da hierarquia deste Tribunal.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência em declarar este Supremo Tribunal Administrativo incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso, cabendo tal competência

ao Tribunal Central Administrativo para onde os autos deverão ser oportunamente remetidos atento pedido já formulado pela recorrente.

Custas pela recorrente, fixando em € 100 (cem euros) a taxa de justiça e em 40% a procuradoria.

Lisboa, 30 de Outubro de 2002. — *Vitor Meira* (relator) — *Beata de Queiroz* — *Benjamim Rodrigues*.

## Acórdão de 30 de Outubro de 2002.

### Assunto:

*Fundamentos de oposição. Alegação de falta de culpa.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*A falta de culpa pelo não pagamento das contribuições da Segurança Social integra o fundamento de oposição previsto no artigo 204.º, n.º 1, al. b) do CPPT, pelo facto executivo e não ser responsável pela dívida exequenda da sociedade.*

Recurso n.º 845/02 em que são recorrentes Rosa Cremilde Paiva Rodrigues e outra e recorrida Fazenda Pública, de que foi relator Exmo. Juiz Conselheiro Dr. Almeida Lopes.

Com base em falta de culpa no não pagamento das contribuições para a Segurança Social e em erro nos pressupostos de facto, ROSA CREMILDE PAIVA RODRIGUES e CRISTALINA MARREIROS BATISTA ALVES, com os sinais dos autos, deduziram impugnação contra o despacho de reversão da execução movida contra ACORDO, RETROSARIA, COMÉRCIO DE CONFECÇÕES, LDA., praticado pelo Chefe do Serviço de Finanças de Lagos.

Por despacho de fl. 28, foi a impugnação judicial liminarmente indeferida, pois não cabe impugnação contra o despacho de reversão, mas apenas oposição, para a qual já não se pode convolar a impugnação por ter passado o prazo legal de oposição.

Não se conformando com este despacho, dele recorreram as impugnantes, tendo apresentado as suas alegações de fls. 35 e seguintes, nas quais concluíram que a ilegalidade por elas apontada na impugnação não se acha elencada nos fundamentos legais de oposição, pelo que não tinham de deduzir oposição no prazo legal. Assim a oposição não é o meio processual funcionalmente adequado.

A Fazenda Pública contra-alegou, sustentando o despacho recorrido.

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.

Sintetizando toda a impugnação judicial, as impugnantes escreveram na parte final: “Deverá, assim, ser julgada procedente por provada a impugnação apresentada e, nessa conformidade, anulado o despacho que fez reverter a execução fiscal instaurada contra a sociedade Acordo, Retrosaria - Comércio de Confecções, Lda., e cuja responsabi-

lidade pelo não pagamento das dívidas lhes é imputada, por não existir culpa das impugnantes no não pagamento das contribuições à Segurança Social ora em causa, existindo assim erro nos pressupostos de facto em que tal acto se fundou, determinativo da sua anulação, com fundamento em vício de violação de lei”.

Isto é: as recorrentes sustentam que não tiveram culpa pelo não pagamento das contribuições.

Mas este é um fundamento nítido da oposição à execução fiscal conhecido pelo capítulo da ilegallidade, pois, nos termos do art.º 204º, n.º 1, al. b), do CPPT, é fundamento da oposição a ilegitimidade da pessoa citada por não figurar no título e NÃO SER RESPONSÁVEL PELO PAGAMENTO DA DÍVIDA.

Se as recorrentes não tiveram culpa, como sustenta, então também não são responsáveis pelo pagamento subsidiário da dívida exequenda (art.º 13º do CPT).

Que a oposição é o meio próprio para os responsáveis subsidiários se defenderem mostra-o o disposto no art.º 160º, n.º 3, do CPPT.

Por outro lado, as recorrentes insurgiram-se contra o despacho de reversão e não contra o acto de liquidação, pelo que a impugnação judicial nunca seria o meio próprio.

Deste modo, bem andou o M.º Juiz de Direito ao decidir que o meio próprio seria a oposição à execução fiscal. Bem andou, ainda, em não ter aproveitado a petição inicial de impugnação para petição inicial de oposição, pois, como se considerou, o prazo para a oposição já tinha caducado.

Em suma: o despacho recorrido não merece censura por estar de acordo com a lei, não tendo as recorrentes razão na medida em que o meio próprio para alegarem a sua falta de culpa seria a oposição à execução fiscal e nunca a impugnação judicial.

Nestes termos, acordam os juizes deste STA em negar provimento ao recurso e em confirmar o despacho recorrido.

Custas pelas recorrentes, com 50% de procuradoria.

Lisboa, 30 de Outubro de 2002. — *Almeida Lopes* (relator) — *António Pimpão* — *Mendes Pimentel*.

## Acórdão de 30 de Outubro de 2002.

### Assunto:

*Recurso do tribunal tributário de 1.ª instância. Questão de facto. Incompetência em razão da hierarquia.*

### Doutrina que dimana da decisão:

1 — *Incluída no objecto do recurso questão de facto, para o conhecimento do mesmo é este tribunal incompetente em razão da hierarquia, sendo então competente o Tribunal Central Administrativo.*

2 — *A (in)competência do tribunal fixa-se perante a verificação dos seus pressupostos e permanece inalterável perante declarações de abandono de fundamentos do recurso.*

Recurso n.º 853/02 em que são recorrente Associação Cristã da Mocidade — Acção Sócio-Cultural e recorrida a Fazenda Pública. Relator, o Ex.mo Cons.º Dr. Ernâni Figueiredo.

Acordam na 2ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo:

Inconformado com a decisão do TT de 1ª Instância de Lisboa que julgou improcedente por não provada, a oposição à execução fiscal para cobrança de uma dívida no montante 14.423.971\$00 proveniente de verbas recebidas do Fundo Social Europeu e do Estado Português, respeitante a acções de formação profissional que realizou ao longo de diversos anos, veio Associação Cristã da Mocidade — Acção Sócio-Cultural, recorrer concluindo a sustentar que:

— “a) face ao teor da notificação do DAFSE e da citação realizada, não se deve entender que existia outro meio legal para atacar a execução”;

— “b) o Meritíssimo Juiz *a quo* devia ter conhecido da prescrição da dívida exequenda, por ser de conhecimento oficioso, nos termos do art. 259º do CPT”;

— “c) se a tivesse conhecido teria tido a possibilidade de verificar que efectivamente houve prescrição da dívida exequenda, por ter decorrido mais de 10 anos sobre o ano seguinte em que ocorreram as acções de formação em 1989, promovidas pela ora recorrente com o apoio a verbas atribuídas pelo FSE, tendo o processo estado parado durante mais de um ano por facto não imputável à ora recorrente”.

Não houve contra-alegações.

O Ex.mo Magistrado do MºPº é de parecer que no 2º fundamento do recurso (a prescrição), a Rte. afirma na conclusão c) que a execução fiscal esteve parada durante mais de um ano por facto que lhe não é imputável. Esses factos não o estabeleceu o Mmº Juiz *a quo* e, por outro lado, não são adquiríveis por este STA nos autos.

Há assim que concluir que o recurso não versa exclusivamente matéria de direito, circunstância que obsta a que este STA dele possa conhecer, sendo competente antes o TCA (arts. 21º/4, 32º/1/b) e 41º/1/a) do ETAF).

Ouvidas as partes à questão suscitada pelo Ex.mo Magistrado do MºPº veio a recorrente sustentar que não pode concordar com a tese do MºPº, segundo a qual o 2º fundamento de recurso não constitui matéria de direito passível de ser conhecida pelo STA. Trata-se da violação de um dever legal, por parte do juiz *a quo*, de conhecer da prescrição — matéria clara de direito — não pode a Rte. ser penalizada pelo facto de na sua petição de oposição não referenciar a questão da prescrição, nem podia, uma vez que esta só ocorre em momento posterior ao da entrega da oposição por parte da Rte.

Conclui sustentando e pedindo que seja conhecida a totalidade dos fundamentos vertidos no recurso, por serem fundamentos versando exclusivamente matéria de direito. Caso assim não se considere, e sem conceder, que seja apenas conhecido o 1º fundamento invocado no recurso, deixando de conhecer-se o 2º fundamento - violação do dever de conhecer da prescrição.

A decisão em recurso entendeu que os motivos avançados pela Rte. no sentido de não lhe ser exigível o pagamento da quantia exequenda teriam de se reconduzir à figura da ilegalidade da respectiva liquidação, fundamento de oposição, previsto no art. 286º/1/g) ao invés do proposto pela Rte., a al. h) do mesmo normativo.

A Rte. questionou neste processo a decisão de considerar não elegíveis despesas apresentadas no âmbito de acções de formação profissional que realizou, para tanto teria sido necessário aferir da legalidade concreta de tal decisão e porque à oponente esteve aberta a possibilidade de recorrer contenciosamente da decisão final determinante do pagamento da dívida exequenda com que não se conformava, uma vez que o não terá feito julgou improcedente a oposição.

Cumpra decidir

Incumbe, previamente, apreciar da questão que os termos do âmbito do recurso, medidos pelas respectivas conclusões, apropositam, e que, por se referir à incompetência do tribunal em razão da hierarquia, logra conhecimento prévio e oficioso, além de poder ser suscitada pelo MºPº (art. 45º/2 do CPT).

Na verdade, nas conclusões do recurso, o recorrente fez as afirmações que, referidas pelo digno agente do MºPº, o levaram a ver nelas a expressão de matéria de facto conducente à incompetência do tribunal.

Tais afirmações são a expressão de factos processuais pertinentes a uma execução fiscal que corre seus termos fora do âmbito deste tribunal e de factos integradores, de alegada falta de imputabilidade própria.

São, assim, assertivos que se reportam a determinações da realidade, pertencem ao domínio dos factos que se propõem para conhecimento no recurso, pois os mesmos não constam do probatório da sentença recorrida.

E em nada muda essa natureza e a circunstância de terem sido invocados pelo recorrente nas conclusões do recurso, que são os pressupostos que definem a (in)competência do tribunal, o carácter oficioso do seu conhecimento em juízo.

Por outro lado, a (in)competência do tribunal fixa-se face à verificação dos ditos pressupostos, permanecendo inalterada perante declarações de abandono de fundamentos do recurso, como a prestada a fls. 97.

Ora, como este Supremo tem decidido, tanto constitui fundamento de facto do recurso a questão sobre a verificação dos factos dados como provados (ou não provados) na decisão recorrida, como as afirmações de factos que a fixação probatória omite e que se pretendem atendíveis na formação da situação individual de facto a interessar o sentido da decisão que se intenta fazer vingar no recurso.

O que basta para que se considere que o recurso não tem como exclusivo fundamento matéria de direito, mas também inclui questão de facto, pelo que este tribunal é incompetente para o seu conhecimento, nos termos dos arts. 32º/1/b) e 41º/1/a) do ETAF e 280º do CPPT, sendo para o mesmo competente o Tribunal Central Administrativo (Secção do Contencioso Tributário).

Termos em que se decide julgar este tribunal incompetente em razão da hierarquia para o conhecimento do recurso e competente o referido tribunal.

Custas pela recorrente, com taxa de justiça em 75 euros e procuradoria em 40 %.

Lisboa, 30 de Outubro de 2002. — *Ernâni Figueiredo* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Alfredo Madureira*.



## Acórdão de 30 de Outubro de 2002.

### Assunto:

*Alçada dos tribunais tributários de 1ª instância. Não conhecimento do recurso.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *A alçada dos tribunais tributários de 1ª instância era, no ano 2000, esc. 187 500\$00 (hoje, € 935,25) - um quarto das alçadas fixadas para os tribunais judiciais de 1ª instância pelo n.º 1 do artigo 24.º da Lei de Organização e Funcionamento dos Tribunais Judiciais ( Lei n.º 3/99, de 13.1 ) n.º 4 do artigo 280.º do CPPT, diploma vigente desde 01.1.2000.*
- 2 — *Como assim, sentença proferida em processo de impugnação judicial deduzida, em 10.X.2000, contra liquidação adicional de IRS relativo a 1997 no montante de 73 644\$00, é irrecorrível, sendo que a impugnante/Rct. não invoca a oposição de julgados prevista no n.º 5 do sobredito artigo 280.º, suporte de recurso para o STA mesmo nos casos em que o valor da causa não é superior à alçada dos TT de 1.ª Instância.*
- 3 — *Por isso, não é de tomar conhecimento do recurso dela interposto para o STA.*

Recurso n.º 892/02-03, recorrente José Carlos Pereira Gonçalves, recorrida Fazenda Pública, relator Juiz Conselheiro Mendes Pimentel.

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

José Carlos Pereira Gonçalves, inconformado com a sentença do TT de 1.ª Instância de Braga que julgou improcedente esta impugnação judicial por si deduzida, em 10 de Outubro de 2000, contra liquidação adicional de IRS relativo a 1997, no montante de esc. 73 644\$00, dela interpôs, em 8 de Abril último, recurso para este STA.

O Mmo Juiz de Direito *a quo* admitiu o mesmo, no despacho de fls. 148.

Sucede que, nos termos do n.º 4 do artigo 280.º do CPPT (diploma vigente desde 1 de Janeiro de 2000 — artigo 4.º do DL n.º 433/99, de 26.X), *não cabe recurso das decisões dos tribunais tributários de 1.ª instância proferidas em processo de impugnação judicial quando o valor da causa não ultrapassar um quarto das alçadas fixadas para os tribunais judiciais de 1ª instância.*

Uma vez que a alçada destes tribunais comuns foi fixada pelo n.º 1 do artigo 24.º da Lei de Organização e Funcionamento dos Tribunais Judiciais (Lei n.º 3/99, de 13.1) em 750 000\$00, a alçada dos tribunais tributários de 1.ª instância era, no ano de 2000, de 187 500\$00 — hoje, € 935,25.

Como assim, a sentença proferida no presente processo de impugnação judicial, com o valor de € 367,33, é irrecorrível, sendo que o impugnante/recorrente não invoca a oposição de julgados prevista no n.º 5 do sobredito artigo 280.º, suporte de recurso para o

STA mesmo nos casos em que o valor da causa não é superior à alçada dos TT de 1.ª instância.

Aqui chegados, importa referir que *a decisão que admita o recurso não vincula o tribunal superior* — artigo 687.º, 4, do CPC, *ex vi* alínea e) do artigo 2.º do CPPT.

Por todo o exposto, decidem não tomar conhecimento do objecto do recurso.

Taxa de justiça: € 50 — § único do artigo 5.º, por remissão do § 3.º do artigo 6.º, ambos da Tabela das Custas no STA.

Lisboa, 30 de Outubro de 2002. — *Mendes Pimentel* (relator) — *Vítor Meira* — *Beata de Queiroz* (com a declaração de que entendo ser o Tribunal incompetente para o recurso, em razão da hierarquia, questão que deveria ter sido apreciada antes da que aqui foi decidida).

## Acórdão de 30 de Outubro de 2002.

### Assunto:

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

### Doutrina que dimana da decisão:

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

Recurso n.º 893/02 em que é recorrente José Carlos Pereira Gonçalves e recorrida Fazenda Pública de que foi relator o Ex.º Juiz Consº Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto por JOSÉ CARLOS PEREIRA GONÇALVES, da sentença do TT de 1.ª Instância de Braga, proferida em 19/03/02, que julgou improcedente a impugnação judicial pelo mesmo deduzida contra a liquidação de IRS, de 1998, no montante de 1.318.386\$00.

Fundamentou-se a decisão, em que o recurso a métodos indiciários está devidamente fundamentado - única questão posta pela impugnante - através do inciso “devido à falta de inventariação das existências de matérias-primas (apenas são inventariadas as obras em curso), não é possível determinar com rigor oculto das matérias-primas consumidas”, proposição que “não enferma de qualquer vício lógico”, antes sendo “perfeitamente aceitável”.

A recorrente formulou as seguintes conclusões:

”I - As liquidações impugnantes tiveram por base o relatório da Inspeção tributária, junto aos autos, no qual se pretendem justificar correcções meramente aritméticas à matéria tributável e recurso a métodos indirectos, sem que se vejam justificações efectivas;

II - As correcções, tal qual se apresentam, violam o disposto nos art<sup>os</sup> 87.º a 90.º da Lei Geral Tributária, por não albergarem nenhum dos pressupostos previstos nas citadas disposições;

III - Na conformidade das precedentes conclusões, o ónus da prova de que a inventariação das obras em curso não correspondia à totalidade dos materiais consumidos, competiria à Administração Fiscal, não o tendo feito;

IV - Os custos das obras, decorrentes de mão-de-obra e matérias-primas, são compatíveis com o valor dos serviços prestados (obras) a que se reportam os respectivos exercícios fiscais e económicos, segundo o dito relatório, a fls. 9/10;

V - A fls. 6/10, do mencionado relatório, conducente às impugnadas liquidações, aceitou-se a credibilidade dos serviços prestados pelo sujeito passivo, no exercício de 1997 e 1998;

VI - Não foi posta em dúvida a correspondência entre aqueles serviços prestados e o valor das existências lançadas na rubrica contabilística, «OBRAS EM CURSO».

VII - Os critérios e cálculos dos valores corrigidos (fls. 6/10 e 7/10 do relatório), bem como a douta sentença recorrida, não ponderam o elevado prejuízo alegado pelo recorrente, na reclamação e em 25.º da impugnação;

VIII - A douta sentença é nula por omissão de pronúncia sobre a questão referida na conclusão anterior, enfermado do vício previsto no artº 668.º, 1, d) do Cód. Proc. Civil;

IX - A douta decisão recorrida, violou os art<sup>os</sup> 81.º, 1; 83.º, 2; 84.º, 1; 87.º e 88.º da Lei Geral Tributária; artº 23.º do Código do IRC, art<sup>os</sup> 19.º e 31.º do Código do IRS; artº 72.º do CIVA; e o artº 515.º do Código de Proc. Civil.

Temos em que, revogando-se a douta decisão recorrida, e julgando-se a impugnação procedente, com a consequente anulação das liquidações em causa, far-se-á inteira JUSTIÇA!”

O Exm.º 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 IV a VI.

E, corridos os vistos legais, há que apreciar, em primeiro lugar, a competência deste STA, em razão da hierarquia.

Em sede factual apenas vem referido que “a fundamentação do recurso a métodos indiciários consta do ponto IV (página 6.ª) do relatório da fiscalização - fls. 32.º do processo” (sic).

Face ao que o STA é absolutamente incompetente para o conhecimento do recurso, já que este tem por fundamento também matéria de facto.

Desde logo, o capítulo B das alegações intitula-se significativamente “da prova” e à respectiva análise se reconduz veracidade dos valores declaradas relativos a mão-de-obra bem como dos respectivos pagamentos.

No seguimento do que a recorrente expressa - conclusão IV - serem os custos das obras, decorrentes de mão-de-obra e matérias-primas, compatíveis com o valor dos serviços prestados (obras), tendo a Fiscalização aceite “a credibilidade dos serviços prestados” — conclusão V — e que não foi posta em dúvida a correspondência entre estes e o valor das existências lançadas na rubrica contabilística “obras em curso” — conclusão VI.

Matéria factual que nem sequer consta da decisão recorrida, sendo que constitui jurisprudência constante e uniforme deste tribunal que

versa matéria de facto o recurso em que se aponta factos que a sentença não fixou.

Cfr. por todos e mais recentes os Acd’s de 10/10/01 rec.s 26.316 e 26.164, 03/10/01 Rec.s 26.070 e 26.110.

Ora, a competência deste STA, para apreciação dos recursos jurisdicionais interpostos dos TT de 1.ª Instância, cinge-se apenas a matéria de direito, ou melhor, radica no exclusivo fundamento em matéria de direito do mesmo recurso - artº 32.º n.º 1 al. b) do ETAF - constituindo, assim, excepção à competência generalizada do TCA, ao qual, nos precisos termos do artº 41.º n.º 1 al. a) do mesmo diploma, compete conhecer “dos recursos de decisões” dos tribunais tributários de 1.ª Instância, salvo o disposto na alínea b) do n.º 1 do artº 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 julgar este STA incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso.

Custas pelo recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 75 Euros e a procuradoria em 40 %.

Lisboa, 30 de Outubro de 2002. — *Brandão de Pinho* (relator) — *António Pimpão* — *Almeida Lopes* (vencido, pois entendendo que o STA é competente.)

## Acórdão de 30 de Outubro de 2002.

### Assunto:

*Prestação de garantia para suspensão da execução. Constitucionalidade da exigência legal da garantia.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*I — Não sendo a garantia um imposto nem revestindo a mesma natureza, a sua exigência não viola o artigo 103º n.º 3 da Constituição da República Portuguesa.*

*II — Tampouco viola o artigo 18º n.º 3 da Constituição da República Portuguesa o facto de a garantia ser exigida sem atenção à suficiência do património do devedor para o pagamento da dívida questionada.*

Recurso nº 897/02-30. Recorrente: Amorim Investimentos e Participações, SGPS, S.A.; Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Exmº Consº Vítor Manuel Marques Meira.

“Amorim Investimentos e Participações, SGPS, S. A.” requereu que fosse declarada a ilegalidade da garantia bancária que prestara para suspender a execução.

Por despacho do Mº Juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Aveiro foi indeferida a requerida declaração de ilegalidade.

Inconformada com tal decisão, dela recorreu a impugnante para este Supremo Tribunal Administrativo, pedindo a sua revogação, formulando as seguintes conclusões:

I - O Artigo 52º da LGT é inconstitucional por violação do disposto nos artigos 18º, nº 2 e 103º, nº 3 da CRP, já que não há razão

suficiente para exigir garantia quando não está em causa um interesse do Estado, que só existe quando há motivo para recear a dissipação ou ocultação de bens que constituem a garantia geral do crédito do Estado.

II- O pedido de indemnização por prestação indevida da garantia bancária é atempado e cabível, devendo a mesma ser fixada pelo Tribunal de 1ª Instância em decorrência da nulidade da mesma prestação, nulidade que decorre directamente do disposto no artigo 103º, nº 3 da CRP ao dispor que ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não tenham sido criados nos termos da Constituição.

Não houve contra-alegações.

Pelo Exmo. Magistrado do Ministério Público não foi emitido parecer no prazo fixado no artigo 22º do Código de Procedimento e Processo Tributário.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

Antes de entrarmos na apreciação da alegada inconstitucionalidade há outra questão que interessará considerar. Como se vê das alegações da recorrente ela vem ao processo de impugnação judicial pedir que seja declarada a ilegalidade da garantia que prestou no processo executivo, pedindo o seu cancelamento e uma indemnização pelos custos suportados com a sua prestação. Embora o despacho recorrido tenha indeferido o pedido afigura-se que o processo adequado para questionar a prestação da garantia seria a execução fiscal onde ela foi prestada. Podendo embora questionar-se se não deveria ser oficiosamente ordenada a correcção do processo, parece mais curial aproveitar a decisão judicial já proferida em vez de obrigar a outra que sempre estaria sujeita à censura do juiz por o processo executivo ter natureza judicial, apreciando as questões que no recurso vêm colocadas. E estas são a inconstitucionalidade do artigo 52º nº 2 da Lei Geral Tributária que exige a prestação de garantia para a suspensão da execução e a indemnização por tal prestação.

O normativo que vem questionado como inconstitucional no presente recurso é o artigo 52º da Lei Geral Tributária que preconiza a prestação de garantia da cobrança da prestação tributária. Segundo esta norma a cobrança da prestação tributária suspende-se, no processo de execução fiscal, em virtude do pagamento em prestações, reclamação, recurso, impugnação da liquidação ou oposição à execução que tenha por objecto a ilegalidade ou inexigibilidade da dívida exequenda (nº1), dependendo tal suspensão da prestação de garantia idónea nos termos das leis tributárias (nº2). Os restantes números deste artigo referem-se ao reforço (nº3), isenção (nº4), substituição (nº5) ou redução da garantia, nos termos que aí se indicam.

Pretende a recorrente que tal normativo viola os artigos 2º, 13º, 18º nº2 e 103º da CRP. Vejamos pois o que preconizam tais artigos.

O artigo 2º da CRP define a República Portuguesa como um Estado de direito democrático, não se vendo em que é que a prestação de garantia como condição de suspensão da execução possa pôr em causa a democraticidade do Estado. Note-se aliás que a recorrente também não explicita de que modo tal acontece pois se limita a indicar que viola aquele normativo. Não vemos pois que haja qualquer violação desse artigo 2º pelo artigo 52º da Lei Geral Tributária.

Também quanto à invocada violação do artigo 13º, que a recorrente igualmente não explica por que modo é violado, não vemos em que é que a prestação da garantia, nos termos e com as gradações que o artigo 52º prevê, contende com o princípio da igualdade, pois tal normativo aplica-se a todos os casos idênticos de modo similar.

Prescreve o nº 2 do artigo 18º da CRP que a recorrente considera violado:

”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 constitucionalmente protegidos.”

Quando o artigo 18º da Constituição da República Portuguesa se refere a direitos, liberdades e garantias não está a utilizar esta expressão no sentido da garantia que se discute nos presentes autos, mas aos que, como refere o anterior artigo 17º, vêm enunciados no Título II. A garantia que a recorrente teve de prestar não faz parte nem contende com tal enunciação. A prestação de garantia como condição de questionamento da dívida não viola qualquer desses direitos fundamentais. E não pode, como a recorrente refere, diferenciar os contribuintes consoante sejam ou não cumpridores por ser anterior à definição final da reclamação, impugnação ou recurso. Como refere o Prof. Diogo Leite de Campos in ”Direito Tributário”, fls. 369, ”é possível, nos casos fixados na lei (impugnação judicial, reclamação graciosa, recurso judicial) suspender a execução fiscal desde que tenha havido a penhora dos bens do executado suficientes para garantia da quantia exequenda, ou prestação de garantia por qualquer das formas permitidas. Isto, porque estão em causa simples interesses patrimoniais do Estado que há só que garantir”. A exigência da caução no montante estritamente necessário à efectivação do direito do credor não se mostra desproporcionada, não violando tal artigo 18º.

Invoca finalmente a recorrente a violação do artigo 103º da Constituição da República Portuguesa. Transcreve-se tal artigo:

”1. O sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza.

2. Os impostos são criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes.

3. Ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não hajam sido criados nos termos da Constituição, que tenham natureza retroactiva ou cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei.”

Pretende a recorrente que a obrigatoriedade de prestar a garantia viola este artigo 103º nº 3 por ninguém poder ser obrigado a pagar impostos que não tenham sido criados nos termos da Constituição da República Portuguesa. Mas a prestação de caução não é exigida a título de imposto pois não reúne as características próprias de tal tributo prestação patrimonial, unilateral, definitiva, estabelecida por lei, sem carácter sancionatório, a favor de entidade que exerça funções públicas e para satisfação de fins públicos (cfr. Sá Gomes, Casalta Nabais e Leite da Campos). A possibilidade dada ao contribuinte de caucionar os montantes cuja legalidade pretende discutir como forma de suspender a execução constitui para si uma vantagem sobre a aplicação do princípio ”solve et repete” que levaria a que tivesse de pagar o montante em discussão que, se lhe fosse dada razão seria devolvido, mas que o manteria desembolsado de parte do seu património durante tal período. E é de todo irrelevante que o devedor tenha ou não um património avultado já que o que o legislador pretendeu foi que a caução fosse exterior ao património do devedor, colocando em situação de igualdade todos os devedores.

A recorrente invoca ainda a caducidade da garantia ao fim de um ou dois anos, tentando por essa via demonstrar a sua desnecessidade.

Mas as razões que suportam tal caducidade nada têm que ver com a desnecessidade da garantia, como pretende, mas com a necessidade de vincular os serviços da administração fiscal a funcionarem melhor e em tempo mais consentâneo com os interesses dos contribuintes e do Estado.

O despacho recorrido, não obstante ter considerado constitucional o artigo 52º da Lei Geral Tributária, indeferiu a declaração de ilegalidade da garantia por não ter ocorrido ainda o prazo introduzido pela Lei nº 15/01. Não é porém por não ter decorrido tal prazo que a prestação da garantia é ou não legal. Mas, atento o que referimos quanto à não inconstitucionalidade daquele artigo 52º, sempre se terá que concluir pela legalidade da prestação da garantia. Assim sendo, não poderia a recorrente ter direito à indemnização pelos custos suportados com a prestação da caução. Por isso a improcedência da questão da inconstitucionalidade gera, por prejudicial, a improcedência da pedida indemnização.

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, 30 de Outubro de 2002. — *Vitor Meira* (relator) — *Benjamin Rodrigues* — *Baeta de Queiroz*. (Vencido. Embora concorde com o decidido quanto à constitucionalidade da exigência da garantia, entendendo que a questão não pode ser aqui decidida, devendo ser suscitada na execução fiscal e decidida, em primeiro grau, pela autoridade da Administração a quem cabe a direcção do processo).

## Acórdão de 30 de Outubro de 2002.

### Assunto:

*Emolumentos registrais. Directiva Comunitária. Reenvio prejudicial interpretativo ao TJCE. Princípios da equivalência e da efectividade do direito comunitário. Prazo de impugnação judicial.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Não o prescrevendo o direito comunitário, o prazo de caducidade do direito de liquidação dos emolumentos notariais com fundamento na violação do direito comunitário é regulado pelo direito nacional.*
- 2 — *Estando em causa a apreciação da compatibilidade de um prazo estabelecido pelo direito nacional para o exercício do direito de impugnação com fundamento na violação de um preceito de direito comunitário com o princípio geral da efectividade não há que ordenar o reenvio prejudicial interpretativo previsto no actual art.º 234.º do Tratado de Roma, por estarem causa um preceito de matriz nacional cuja aplicação não é susceptível de gerar uma situação de dúvida que se possa colocar perante todas as jurisdições dos Estados-Membros, tratar-se de*

*um princípio de natureza geral a todos os direitos dos Estados de Direito e não haver dúvida fundada quanto à compatibilidade com aquele princípio geral.*

- 3 — *O estabelecimento do prazo de caducidade do direito de impugnação dos emolumentos notariais em 90 dias, no caso de ter acontecido o seu pagamento, respeita quer o princípio de equivalência com o direito interno quer o princípio da efectividade à tutela judicial.*

Recurso n.º 951/02-30. Recorrente: FUTOP, SGPS, S.A.; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Juiz Conselheiro Benjamin Rodrigues.

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

### A - O relatório

1. FUTOP - SOCIEDADE GESTORA DE PATRIMÓNIOS, S.A., com os demais sinais dos autos, dizendo-se inconformada com a sentença do Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto, de 7/2/2002, que julgou improcedente a impugnação judicial deduzida contra a liquidação dos emolumentos notariais, do montante de 600 600\$00, por extemporaneamente interposta, dela recorre directamente para esta formação judicial, pedindo a sua revogação com as legais consequências e ainda que previamente seja a instância suspensa para a colocação, nos termos do art.º 234.º do Tratado de Roma, ao TJCE da seguinte questão prejudicial: “deve o Direito Comunitário, em especial o princípio definido pela jurisprudência do TJCE como da “efectividade da tutela jurisdicional” ou mais abreviadamente, “da efectividade” e o art.º 10.º do Tratado de Roma ou qualquer outra disposição de Direito Comunitário, originário ou derivado, proveniente de fonte escrita ou não escrita, ser interpretado no sentido em que com eles seria incompatível uma disposição nacional de um Estado-Membro, tal como a prevista no art.º 123.º do C.P.T. ou no art.º 102.º do C.P.P.T., que aplica um prazo de caducidade de 90 dias para a apresentação de uma impugnação judicial destinada a obter a restituição de uma quantia cobrada pelo mesmo Estado-Membro em violação do Direito Comunitário?”.

2. A recorrente refuta o julgado e fundamenta o seu pedido de reenvio prejudicial interpretativo ao TJCE com base nos fundamentos constantes das seguintes conclusões das suas alegações:

«1ª - A liquidação de emolumentos de que foi alvo a FUTOP, SGPS, S.A. viola frontalmente o direito comunitário;

2ª - Com efeito, o art.º 5.º da Tabela de Emolumentos do Notariado” enferma do vício de contrariedade ao direito comunitário, na medida em que a receita que origina é proibida por força do art.º 10.º n.º 1 al. c) da Directiva 69/335/CEE do Conselho de 17 de Julho de 1969 e não pode amparar-se no art.º 12.º n.º 1 al. e), por o seu montante aumentar directamente e sem limites na proporção do capital social;

3ª - A circunstância do Estado Português se ter apoderado, de forma ilegítima da quantia de 600 600\$00 a coberto do art.º 5.º da Tabela, confere à FUTOP, SGPS, S.A., o direito de ver anulado o acto de liquidação em causa e a ser reembolsada naquele mesmo montante, acrescido de juros legais, até efectivo e integral pagamento;

4ª - Os Estados-Membros encontram-se obrigados a proceder à restituição das quantias que cobrem em violação do direito comunitário;

5ª - 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;

6ª - O regime processual dessas acções tem de garantir o efectivo respeito pela aplicação do direito comunitário;

7ª - O prazo previsto na lei portuguesa para a impugnação judicial não permite uma aplicação efectiva do direito comunitário na situação em apreço;

8ª - A douta sentença recorrida violou, pois, por errada interpretação, o princípio da efectividade do direito comunitário.

9ª - Sempre que uma questão relativa à interpretação do Tratado de Roma é suscitada em processo pendente 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

10ª - O não reenvio da questão prejudicial para o TJCE configuraria, a verificar-se, uma inconstitucionalidade, referida à interpretação do art.º 234.º do TCE, por violação do princípio do juiz legal, consagrado na Constituição da República Portuguesa».

3. A Fazenda Pública, recorrida, não contra-alegou.

4. O Ex.mo Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer no sentido da confirmação do julgado, nos termos da jurisprudência pacífica da Secção, tirada em numerosos casos idênticos de que cita alguns.

#### B - A fundamentação

5. As questões decidendas

São três: uma é a de saber se deve efectuar-se o reenvio interpretativo ao TJCE suscitado pela recorrente cujos termos acima se deixaram precisados; a outra, a de saber se o não reenvio ao TJCE configura uma inconstitucionalidade referida à interpretação do art.º 234.º do TCE, por violação do princípio do juiz legal; a última, a de saber se o prazo de caducidade do direito de impugnação previsto no art.º 102 n.º 1 do CPPT deve ser tido como tornando praticamente impossível ou excessivamente difícil o exercício do direito de impugnação da liquidação de emolumentos notariais feita com violação do direito comunitário.

6. A matéria de facto

A sentença recorrida deu como provados os seguintes factos por ela tidos como pertinentes à decisão da caducidade do direito de impugnação:

a) Em 24/9/97 a impugnante pagou no 4.º Cartório Notarial do Porto a quantia de Esc. 600 600\$00 ao abrigo do art.º 5.º da Tabela de Emolumentos do Notariado.

b) A impugnação foi apresentada em 22/09/2000.

7. Do mérito do recurso

As questões acima enunciadas trazidas para decisão deste Supremo Tribunal, têm sido, por ele, apreciadas em numerosos casos idênticos e sempre no mesmo sentido, conquanto umas vezes relativamente aos emolumentos notariais e outras vezes aos emolumentos do Registo Comercial.

Não vemos razões para inverter aqui a jurisprudência continuamente reafirmada e repetida.

Nesta perspectiva repete-se aqui o que se escreveu no acórdão deste Supremo Tribunal, de 16/01/2002, proferido no proc. n.º 26 235,

em que a recorrente era a mesma, conquanto relativo aos emolumentos do Registo Comercial. Disse-se aí:

«7.1. Do pedido de reenvio prejudicial interpretativo ao TJCE Dispõe o art.º 234.º do Tratado de Roma (ex-artigo 177.º):

«O Tribunal de Justiça é competente para decidir, a título prejudicial:

a) Sobre a interpretação do presente Tratado;

b) Sobre a validade e a interpretação dos actos adoptados pelas Instituições da Comunidade pelo BCE;

c) Sobre a interpretação dos estatutos dos organismos criados por acto do Conselho, desde que os Estatutos o prevejam.

«Sempre que uma questão desta natureza seja suscitada perante qualquer órgão jurisdicional de um dos Estados-Membros, esse órgão pode, se considerar que uma decisão sobre essa questão é necessária ao julgamento da causa, pedir ao Tribunal de Justiça que sobre ela se pronuncie.

«Sempre que uma questão desta natureza seja suscitada em processo pendente perante um órgão jurisdicional nacional cujas decisões não sejam susceptíveis de recurso judicial previsto no direito interno, esse órgão é obrigado a submeter a questão ao Tribunal de Justiça».

Decorre desta transcrição do texto normativo comunitário que o caso desenhado pela recorrente apenas seria susceptível de ser enquadrado na hipótese que subjaz à al. a) do preceito, dado o campo das demais lhe ser totalmente estranho. Quer isto dizer que o reenvio interpretativo prejudicial previsto em tal preceito apenas poderá ter por objecto um preceito ou comando normativo estabelecido no Tratado de Roma. Ora, a requerente não questiona ou controverte, nas conclusões das suas alegações, sendo certo que são estas que delimitam o objecto do recurso, o sentido que haja de atribuir-se a qualquer dos preceitos deste Tratado. O que ela discute é a compreensão a atribuir a um princípio geral de direito que, como tal, tanto tem validade no direito comunitário como no direito interno nacional, qual seja o princípio da efectividade da tutela judicial. Na verdade, a atribuição de direitos pela ordem jurídica, seja substantiva ou processual, não pode ser pervertida pelo direito positivo em termos de tornar impossível ou excessivamente difícil ou oneroso o exercício judicial de tais direitos. Tal ofenderia o princípio essencial do Estado de Direito de que este se ordena segundo o direito entendido este enquanto construção jurídica assente sobre os princípios do respeito pela dignidade humana, da verdade material, da natureza das coisas, da boa fé e da tutela da confiança. Numa situação dessas os cidadãos poderiam considerar-se "defraudados" no plano da realização prática relativamente à efectividade da protecção jurídica propiciada pelos direitos porventura pomposamente atribuídos. Tal redundaria numa situação prática da ausência, nesse âmbito material da vida, do direito assinalado. O princípio da efectividade não é assim um princípio privativo de qualquer ordem jurídica, mas de todas as ordens jurídicas. Também a nossa se encontra estruturada sobre ele, pois que o mesmo corresponde a uma das dimensões materiais do direito constitucional do acesso ao direito e aos tribunais que se encontra garantido nos art.ºs 2.º e 268.º n.ºs 4 e 5 da CRP, segundo leitura constantemente repetida pelo nosso Tribunal Constitucional. Enquanto princípio geral de direito ele não é, pois, susceptível de apropriação por uma só ordem jurídica. Correspondentemente, também a sua aferição não pode ser reservada a um só Tribunal. Bem se compreende, deste modo, que o Tratado não tenha reservado para TJCE a compreensão normativa do que deve ser na ordem comunitária o princípio geral

de direito da efectividade da tutela judicial. Mas outros argumentos se podem convocar. O princípio da efectividade é um princípio de contrastação da validade dos preceitos que concedem certa tutela jurídica. Nesta acepção, ele é um critério padrão instrumental que tem como escopo propiciar que a tutela jurídica prevista numa outra dimensão da ordem jurídica possa, na realidade do tempo e das pessoas, ter uma efectiva aplicação prática. O preceito normativo a contrastar com o princípio da efectividade não é, no caso em apreço, qualquer preceito de direito comunitário, mas sim um preceito de direito nacional. E é o direito nacional porque, na óptica do direito comunitário, tal qual o mesmo foi ainda recentemente interpretado pelo TJCE, nos acórdãos de 15/09/1998 e de 15/09/1998, proferidos nos procs. C-231/96 [caso *Edilizia Industriale Siderurgica Srl (Edis)/Ministero delle Finanze*] e C-260/96 [caso *Ministero delle Finanze/SpA*], relativamente a uma questão interpretativa semelhante porque respeitante ao prazo estabelecido no direito italiano, “compete à ordem jurídica interna de cada Estado-membro (na falta de disposição do direito comunitário, como aqui acontece) designar os órgãos jurisdicionais competentes e regular as modalidades processuais das acções judiciais destinadas a garantir a salvaguarda dos direitos que decorrem, para os cidadãos, do direito comunitário, desde que, por um lado, essas modalidades não sejam menos favoráveis do que as acções análogas de natureza interna (princípio da equivalência) e, por outro lado, não tornem praticamente impossível ou excessivamente difícil o exercício dos direitos conferidos pela ordem jurídica comunitária (princípio da efectividade)”. Deste modo, caberá em primeira linha ao tribunal nacional saber se o prazo nele estabelecido dá satisfação ao princípio da efectividade tal como ele está assumido na sua lei fundamental.

A questão do respeito pelo princípio da efectividade da tutela jurídica é assim uma questão que tem de ser resolvida à face dos diferentes leis nacionais cuja aplicação o direito comunitário convoca para regular a matéria do prazo de exercício dos direitos de matriz tributária, como é aquele que aqui está em causa. Ora, sendo assim, não se está, também, perante uma situação em que seja possível cogitar a existência de uma dúvida razoável sobre matéria do prazo previsto no nosso direito nacional que possa pôr-se, perante o mesmo direito, igualmente pelas jurisdições dos outros Estados-Membros e pelo Tribunal de Justiça. Porém, a obrigatoriedade do reenvio interpretativo pressupõe a existência de uma dúvida fundada ou razoável sobre a maneira de resolver a questão proposta por parte de todas as jurisdições dos Estados-Membros e do TJCE. Trata-se de um simples corolário do princípio da igual vinculatividade jurídica do direito comunitário para os diferentes Estados-Membros.

Como se disse no acórdão CILFIT <sup>(1)</sup>, “A aplicação correcta do direito comunitário pode impor-se com uma evidência tal que não deixa lugar a qualquer dúvida razoável sobre a maneira de ver a questão posta. Antes de se concluir pela existência de uma tal situação, a jurisdição nacional deve estar convencida de que a mesma evidência se imporá igualmente às jurisdições dos outros Estados-Membros e ao Tribunal de Justiça”.

<sup>(1)</sup> Cfr. Acórdão de 6/10/82, proc. 283/81, *Recueil* 1982, págs. 61.

A situação de dúvida que se coloca apenas perante o direito nacional nunca será susceptível de ser colocada pelas outras jurisdições nacionais em termos de se reclamar de todas uma solução uniforme, pela simples razão do direito comunitário delegar para os diferentes direitos nacionais a regulação dessa matéria.

Também por esta razão o reenvio requerido não é de efectuar. Mas, mesmo que a questão fosse tida como sendo de direito comunitário, a solução será a mesma por o tribunal não ter qualquer dúvida razoável sobre a resposta a dar-lhe, como se irá demonstrar, verificando-se assim uma situação de “acto claro” que dispensa o reenvio <sup>(2)</sup>.

Senão vejamos. O nosso direito interno estabelece <sup>(3)</sup> para o exercício do direito de acção de anulação da liquidação de qualquer tipo de imposto ou taxa, que haja sido legalmente notificada ao contribuinte, o prazo geral de caducidade de 90 dias, a contar do termo do prazo para pagamento, qualquer que seja a ilegalidade de que a mesma padeça, com ressalva apenas da ilegalidade referida, ao tempo da eficácia interna da Directiva em cuja violação a recorrente funda a sua pretensão, no n.º 4 do art.º 1.º do DL. n.º 98/84, de 29/03 em que a sanção estabelecida era a da nulidade e nesta medida arguível a todo o tempo <sup>(4)</sup> <sup>(5)</sup>. Trata-se de um prazo que se achava fixado no art.º 123.º do CPT como se encontra agora, também, no art.º 102.º n.º 1 al. a) do Código de Procedimento e Processo Tributário. E acentue-se que aquele prazo geral de caducidade do direito da acção de anulação dos impostos ou taxas (impugnação judicial) é, no caso de ter ocorrido o seu pagamento, aplicável a todos os seus possíveis fundamentos, à excepção dos abrangidos, ao tempo, pelo citado n.º 4 do art.º 1.º do DL. n.º 98/84, mesmo que eles se traduzam numa ofensa directa à Constituição, seja ela esta de índole material ou de natureza orgânica - inconstitucionalidade material ou orgânica <sup>(6)</sup>.

A ressalva assinalada, consubstanciada no exercício do poder tributário por parte dos órgãos dos municípios e das freguesias à revelia de lei que lhes conceda, constitui, no universo da ordem jurídica portuguesa, uma verdadeira e própria excepção àquele regime geral ou comum de caducidade do direito de acção de anulação dos impostos ou taxas indevidamente cobrados, assentando a sua *ratio* na circunstância de se entender que, numa tal hipótese, se está perante uma violação, por parte de órgãos que não são detêm poder legislativo, ao princípio estruturante da nossa Constituição da autotributação consentida ou do princípio de que o poder tributário de lançar impostos apenas cabe à Assembleia representativa dos contribuintes.

<sup>(2)</sup> Cfr. Acórdão acabado de citar.  
<sup>(3)</sup> E já o estabelecia ao tempo da eficácia da directiva, aqui por mor do disposto no art.º 89.º e b) do Código de Processo das Contribuições e Impostos.

<sup>(4)</sup> Note-se que este comando foi sendo adquirido por todas as Leis das Finanças Locais que se sucederam (art.º 1.º n.º 4 da Lei n.º 1/87, de 6/1 e art.º 1.º n.º 4 da Lei n.º 42/98, de 6/8).

<sup>(5)</sup> Mesmo assim, o acórdão do Plenário deste Supremo Tribunal, de 30/05/2001, proferido no Proc. n.º 22 251, sufragou o entendimento de que o acto de liquidação e cobrança de um imposto ou taxa com fundamento numa deliberação anterior nula, nos termos do referido preceito da Lei das Finanças Locais, não é nulo mas simplesmente anulável e que, por via disso, a sua impugnação está sujeita ao prazo geral de caducidade.

<sup>(6)</sup> Como se disse ainda recentemente no acórdão deste STA, de 31/10/2001, proferido no proc. n.º 26 392, afora as hipóteses excepcionais abrangidas, ao tempo, pelo n.º 4 do art.º 1.º do DL. N.º 98/84, de 29/03, só nos casos em que não tenha havido pagamento do tributo e o fundamento de impugnação resida em qualquer inconstitucionalidade é que, à face do nosso sistema jurídico, é admissível a sindicância do acto de liquidação ainda em sede de oposição à execução fiscal instaurada para a sua cobrança, mediante alegação feita quer logo na petição inicial, quer no decurso do processo.

Assim sendo, nenhuma razão existe para conceder aos contribuintes para impugnar a liquidação de uma imposição tributária com fundamento na violação de direito comunitário, que deve ter-se por automaticamente recepcionado no direito interno, de acordo com o disposto art.º 8.º n.º 3 da CRP, um prazo maior do que aquele que o direito interno concede para a impugnação das imposições dessa natureza com fundamento em todas as ilegalidades possíveis, à excepção das mencionadas, mas restritas ao exercício do poder tributário pelas autarquias. Repetindo o que se diz nos acórdãos do TJCE, de 15/09/1998, acabados de identificar, “o respeito do princípio da equivalência pressupõe, por seu lado, que, tratando-se do mesmo tipo de imposição, a modalidade controvertida se aplica indiferentemente às acções baseadas em violação do direito comunitário e às baseadas em violação do direito interno”. E logo de seguida, adverte o acórdão que “este princípio não pode, em contrapartida, ser interpretado no sentido de obrigar um Estado-membro a alargar ao conjunto das acções para restituição de imposições cobradas com violação do direito comunitário, o seu regime de repetição mais favorável”. Nesta óptica, não se poderá apelar para o caso excepcional da violação pelos órgãos autárquicos dos poderes tributários apenas conferidos ao órgão representativo nacional. Cumprido se mostra o princípio da equivalência que é postulado pela remessa do direito comunitário para o direito nacional».

Na senda desta doutrina é, pois, de indeferir o pedido de reenvio prejudicial.

7.2. Da inconstitucionalidade do não reenvio da questão prejudicial para o TJCE

Sustenta a recorrente que o não reenvio da questão prejudicial para o TJCE configurará, a verificar-se, uma inconstitucionalidade, referida à interpretação do art.º 234.º do Tratado que instituiu a Comunidade Europeia, porquanto violaria o princípio do juiz legal (ou natural) consagrado nos art.ºs 32.º n.º 9, 216.º n.º 1 e 217.º n.º 3 da Constituição.

Mas a recorrente não tem razão. E não a tem, porque acima não se nega a competência exclusiva do TJCE para decidir das questões prejudiciais interpretativas de disposições de direito comunitário. O que acima se nega é que se verifiquem os pressupostos que obrigam a que deva fazer-se esse reenvio, o que é uma coisa absolutamente diferente. Fora desses pressupostos, o direito comunitário reconhece a competência dos órgãos jurisdicionais nacionais. Tanto num caso como no outro, a causa é sempre julgada pelo tribunal visto como competente por lei anterior, não acontecendo aqui qualquer desforçamento ofensivo do princípio do juiz natural.

7.3.7.2. Da questão da efectividade do direito de impugnação.

E o mesmo se poderá dizer também relativamente ao princípio da efectividade que ora nos ocupa.

E isso por várias razões que já foram aduzidas no recente acórdão deste Supremo Tribunal, de 31/10/2001 e que aqui se reproduzem.

”Em primeiro lugar, porque, sendo as directivas publicadas no Jornal Oficial das Comunidades, de acordo com o disposto no art.º 191.º do Tratado CE, e tendo estas, naquelas circunstâncias, a natureza

de direito interno, derogando, à face da nossa Constituição, o anteriormente existente, se contrário a ele, passado que seja o prazo de transcrição, tem de se presumir o seu conhecimento por parte dos interessados. Assumindo o particular, *ab initio*, numa tal situação, a posição de destinatário directo da directiva, por a mesma ser, para ele, fonte de direitos, mesmo à face do direito interno, é de lhe exigir que a conheça desde a sua publicação no JOC.

Em segundo lugar, porque, no caso da Directiva 69/335/CEE, ao contrário do que se passava no caso a que respeita o acórdão do TJCE, de 25/07/1990, proferido no proc. C-208/90 (caso *Theresa Emmott e Minister for Social Welfare e Attorney General*, . . . , não estamos perante uma directiva que tenha por objectivo reconhecer a constituição na esfera dos particulares de direitos *não tributários* ou, na formulação do acórdão, de “directiva destinada a criar direitos na esfera dos particulares” *de natureza tributária*, mas de uma directiva destinada a exonerá-los do cumprimento de certos deveres tributários que o direito dos Estados-membros porventura contemplasse ou a impedir que estes os impusessem, caso os não tivessem. É a substância específica destes direitos tributários demanda, como se verá, uma especial protecção do interesse da segurança jurídica, a satisfazer por prazos relativamente curtos.

Em terceiro lugar, porque o prazo de 90 dias, a contar do acto de pagamento que efectuou, para o particular poder impugnar judicialmente a liquidação de imposições tributárias ofensivas do direito comunitário directamente aplicável em Portugal, “não torna praticamente impossível ou excessivamente difícil o exercício dos direitos” decorrentes da derrogação do direito interno pela referida Directiva 69/335/CEE.

Também no caso de estar em causa o reembolso de direitos aduaneiros comunitários, a respectiva legislação comunitária (o Código Aduaneiro Comunitário, nos seus artigos 243.º e segs.) deixa às jurisdições nacionais o estabelecimento do prazo para o exercício do respectivo direito e, não obstante o prazo geral de caducidade para os particulares ser aí apenas de dois meses, nunca se cogitou até hoje que ele não era suficientemente adequado para permitir aos particulares a defesa dos seus direitos em face do Fisco comunitário.

Nesta sede, é preciso ter em conta que o estabelecimento destes prazos de recurso visa proteger simultaneamente o contribuinte e a administração fiscal interessada. Visam proteger o contribuinte porque este, na actividade económica concorrencial, tem necessidade de conhecer antecipadamente os seus custos com base em previsões credíveis ou seguras. Protegem a administração porque esta precisa também de saber que os impostos que recebe constituem receitas definitivamente estabilizadas e que, por isso, as pode destinar, de vez, à satisfação dos encargos públicos. Ora, tanto num caso como no outro, as previsões são definidas, por via de regra, para o espaço temporal de um ano: o ano orçamental e o ano económico. A fixação de um prazo de impugnação que corresponde a  $\frac{1}{4}$  desse espaço temporal cujos custos ou receitas as imposições tributárias influenciam revela-se inteiramente adequada para cumprir esses dois objectivos.

. . .

Aliás, em inteira sintonia com o que vem de dizer-se estão as decisões proferidas naqueles acórdãos do TJCE, de 15/09/1999, segundo as quais “*em circunstâncias como as do processo principal, o direito*

comunitário não obsta a que um Estado-membro aplique às acções para restituição de imposições cobradas com violação de uma directiva um prazo nacional de caducidade que começa a contar da data do pagamento das imposições em causa, mesmo que, nessa data, essa directiva ainda não tenha sido correctamente transposta para o direito nacional”.

Não se argumente que, no caso desses acórdãos, o prazo de caducidade que estava sob exame era um prazo de três anos previsto no direito italiano. Só que a questão que se pôs ao TJCE não foi a de saber qual era o prazo razoável, segundo o direito comunitário, para o exercício do direito de reembolso do indevidamente pago, mas só a de saber se esse prazo era compatível com o direito comunitário. Ora, o essencial da resposta do tribunal foi que essa questão do prazo devia ser analisada à face do direito nacional e à luz dos princípios da equivalência e da efectividade. E confrontado esse regime nacional com estes princípios concluiu estarem os mesmos respeitados.

Tem-se, assim, por claro o sentido do preceito nacional sobre a estatuição do referido prazo para impugnar a liquidação dos emolumentos registrais e a sua compatibilidade com os princípios gerais da equivalência e da efectividade, vistos estes tanto pelo diapasão da nossa lei fundamental, como pelos parâmetros do direito comunitário».

7.3. À face do direito nacional, a restituição dos tributos indevidamente cobrados só poderia ser determinada como consequência directa da anulação do acto tributário que constituiu o título formal que fundamentou a sua exigência e a sua cobrança, qualquer que fosse a causa ou ilegalidade fundamentante de tal anulação, nela compreendida a alegada violação da Directiva 69/335/CEE do Conselho, de 17 de Julho de 1969.

Como acabou de dizer-se, o exercício do direito de anulação desse acto - o direito de impugnação - estava, ao tempo, sujeito ao prazo substantivo estipulado no art.º 102.º n.º 1 do CPPT, de 90 dias, como bem referiu a sentença recorrida.

Ora, dado que a impugnação judicial apenas foi apresentada em impugnação foi apresentada em 22/09/2000 e que o pagamento voluntário do tributo sindicado ocorreu em 24/9/97, logo no 1.º dia do prazo para o seu pagamento voluntário, de acordo com o disposto no art.º 108.º do C. P. Tributário, torna-se evidente, tal como concluiu a decisão sindicada, que naquele momento o direito de acção já havia caducado pela preclusão, há muito, do respectivo prazo de impugnação.

#### C - A decisão

8. Destarte, atento tudo o exposto, acordam os juízes deste tribunal em indeferir o pedido de reenvio prejudicial interpretativo para o TJCE feito pela recorrente e em negar provimento ao recurso (7).

Custas pela recorrente, com procuradoria de 50%.

Lisboa, 30 de Outubro de 2002. — *Benjamim Rodrigues* (relator) — *Fonseca Limão* — *Ernâni Figueiredo*.

(7) No mesmo sentido se pronunciaram, em casos idênticos, para além dos citados no texto, e só para referir os mais recentes, os acórdãos deste Supremo de 20/2/2002, 27/02/2002, 20/3/2002, 30/4/2002, 13/3/2002 e 10/7/2002, respectivamente nos proc. n.ºs 26 576, 26 767, 26 774, 26 232, 27/02-30 e 724/02-30.

## Acórdão de 30 de Outubro de 2002.

### Assunto:

*Imposto sucessório. Usufruto. Renúncia. Valor do usufruto. Questões novas.*

### Doutrina que dimana da decisão:

1 — *O valor sobre que deve incidir o imposto sobre sucessões e doações num caso em que a usufrutuária renunciou gratuitamente a favor dos proprietários ao usufruto de quotas sociais de que era beneficiária vitalícia e constituiu a seu favor a quando da transmissão onerosa da nua propriedade para aqueles, é o da propriedade plena determinada nos termos do art.º 20º, § 3º, regra 3ª e não o art.º 31º, regras 4ª e 5ª.*

2 — *Não tendo a recorrente submetido ao tribunal de 2ª instância, em ampliação do objecto do recurso nos termos do art.º 864º-A do CPC, as questões correspondentes a certas causas de pedir que havia alegado, e cujo conhecimento em 1ª instância ficara prejudicado pela procedência da impugnação, não pode submetê-las ao conhecimento do Supremo em recurso interposto do acórdão da 2ª instância.*

Recurso n.º 972/02-30. Recorrentes: Américo Ferreira de Amorim e outros; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Juiz Conselheiro Benjamim Rodrigues.

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

#### A - O relatório

1. AMÉRICO FERREIRA DE AMORIM e outros, todos devidamente identificados nos autos, dizendo-se inconformados com o acórdão da Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, de 04 de Dezembro de 2001, que concedeu provimento ao recurso interposto pela Fazenda Pública, revogou a sentença do Tribunal Tributário de Aveiro, de 28/02/2001 que havia anulado a liquidação do imposto sucessório sindicado, e julgou improcedente essa mesma impugnação, dele recorre para esta formação judicial, pedindo a sua revogação.

2. Os recorrentes refutam o decidido com base nas razões que sintetizaram nas seguintes conclusões das suas alegações de recurso: «A) Violação dos artigos 22º e 31º do Código de Imposto Municipal da Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações:

- Os ora alegantes eram proprietários das quotas, por alienação deste direito em 1961, a título oneroso, com reserva de usufruto pela alienante.

- Tendo, em 1987, a usufrutuária, 85 anos, o valor do usufruto era apenas de 10 % do valor da propriedade plena segundo a regra 5ª do art.º 31.

- Os serviços tributários consideraram como valor do usufruto todo o valor da propriedade plena da quota.



- Se tal fosse válido, seriam tributados pelo valor da propriedade que já tinham desde 1961.

- Na hipótese - que não se aceita - de ser havida a situação como enquadrada no art.º 4º do referido Código, deve o acto ser anulado em tudo que respeite a liquidação de imposto sobre o valor superior a 10% do valor global do usufruto de 67 387 583\$00.

**B) Ilegalidade da base de liquidação de juros compensatórios.**

- Os Serviços Tributários tomaram por base na liquidação dos juros compensatórios o valor do imposto que corresponderia ao valor da propriedade plena a quota e não ao valor do usufruto.

- Ocorreu, assim, igual violação dos art.ºs 22º n.º 2 e 31º, regra 4.ª e 5ª do referido Código.

- Na hipótese prevista no anterior n.º 2, de haver lugar a liquidação de imposto, deve o acto ser igualmente anulado em tudo que, na liquidação de juros compensatórios, excedam a base do imposto que incidiria sobre o valor do usufruto, anteriormente mencionado, de 67 387 583\$00.

- E deve ser declarada a prescrição de quaisquer juros compensatórios para além de 5 anos, nos termos do artigo 310º do Código Civil.

C) Violou o acórdão recorrido os art.ºs 22º e 31º do Código de 24/11/1958 e o art.º 310º do Código Civil.

3. A Fazenda Pública não contra-alegou.

4. O Ex.mo Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer de concordância com o acórdão recorrido.

*B - A fundamentação*

5. As questões decididas

São três: uma é a de saber sobre que valor deve incidir o imposto sobre sucessões e doações neste caso em que a usufrutuária renunciou gratuitamente a favor dos proprietários ao usufruto de quotas sociais de que era beneficiária vitalícia e constituído a seu favor a quando da transmissão onerosa da sua propriedade para aqueles; a outra, é a de saber se os juros compensatórios devem ser liquidados atendendo ao valor da propriedade plena ou ao valor do usufruto; a terceira, é a de saber se os juros compensatórios devidos para além de cinco anos estão prescritos.

6. Em sede de julgamento de matéria de facto deram as instâncias por provado o seguinte quadro:

a) Por escritura pública de 21/4/1961 os três sócios da sociedade “Amorim & Irmão, L.da”, Henrique Alves Amorim, Ana Pinto Alves Amorim e Rosa Pinto Alves Amorim, cada um com uma quota de 18 000\$00, dum total de 90 000\$00, procederam à divisão das suas quotas em 14 novas quotas, sendo 4 no valor de 2 250\$00, 2 no valor de 2 000\$00 e 8 no valor de 625\$00 e alienaram, a título oneroso, as quotas desdobradas a várias pessoas, entre elas os aqui impugnantes, reservando, cada um dos alienantes, para si, o respectivo usufruto a título vitalício.

b) Por escritura pública de 25/4/1967 a “Sociedade Amorim & Irmão, L.da” procedeu ao aumento de capital de 90 000\$00 para 12 000 000\$00, por incorporação de reservas.

c) Por escritura pública de 29/7/980 a “Sociedade Amorim & Irmão, L.da” procedeu ao aumento de capital de 12 000 000\$00 para 70 000 000\$00, sendo 38 000 000\$00 por incorporação de reservas

e 20 000 000\$00 por transferência de prestações suplementares dos sócios titulares do direito de propriedade das quotas.

d) A administração da sociedade passou a pagar a Rosa Amorim, até à sua morte, a quantia mensal de 17 000\$00.

e) A Sociedade “Amorim & Irmão L.da”, face à publicação referente ao Sistema SIII, decidiu transformar-se em sociedade anónima para o que se tornava necessário o acordo dos proprietários das quotas da sociedade e da usufrutuária de 14 dessas quotas. Tal acordo apenas foi possível por a sociedade e seus administradores garantirem à referida usufrutuária além do pagamento mensal da quantia de 17 000\$00, que há anos vinham pagando, a quantia de 200 000\$00 que seria paga, do mesmo modo mensal e vitaliciamente, em contrapartida da renúncia ao usufruto por parte da usufrutuária.

f) Rosa Pinto Alves Amorim, por escritura pública de 6/10/87, declarou unilateralmente que renunciava, a título gratuito, ao seu direito de usufruto sobre as 14 quotas, por causa do acordo a que chegou com a sociedade e seus administradores e referido anteriormente.

g) Sem mais dificuldades a “Sociedade Amorim & Irmão L.da” transformou-se em “Amorim & Irmão S.A.” e até ao falecimento da referida Rosa Amorim, ocorrido em 09/11/1989, foram mensalmente pagas as quantias mensais de 17 000\$00 e 200 000\$00.

h) O processo de liquidação do imposto foi instaurado em 6/1/92, tendo nele prestado declarações José Ferreira Amorim.

i) A RF em mapa de 16/7/92 indicou como valor sujeito a imposto 1098 298 721\$00 valor que a DGCI considerava como sendo o valor da participação transmitida.

j) O imposto foi liquidado considerando os nove interessados indicados nas declarações iniciais e a proporção das suas quotas actuais. Dessa liquidação foram os interessados notificados em 17/7/1992.

l) Os interessados deduziram em 2/10/92 reclamação graciosa contra os actos de determinação da matéria colectável e da liquidação de imposto, contestaram os valores e requereram a avaliação.

m) A reclamação foi parcialmente deferida tendo a Administração Fiscal decidido que o valor a considerar para o efeito de liquidação do imposto é o da propriedade plena, de acordo com o disposto no art.º 22.º do CIMSISD, que o pagamento devia ser feito em anuidades, pelo que apenas seriam devidas duas anuidades e excluíram dois interessados por já não serem sócios.

n) O valor do usufruto de Rosa Amorim na avaliação foi fixado em 673 875 839\$00.

o) Os impugnantes foram notificados em 13/7/1993, para procederem ao pagamento das seguintes quantias, respectivamente (pela ordem indicada na petição):

- 16 268 085\$00 de imposto e 138 824 606\$00 de juros compensatórios, relativamente a 192 054 614\$20 de matéria colectável;
- 16 268 085\$00 de imposto e 138 824 606\$00 de juros compensatórios, relativamente a 192 054 614\$20 de matéria colectável;
- 10 672 885\$00 de imposto e 91 077 699\$00 de juros compensatórios relativamente a 128 036 409\$00 de matéria colectável;
- 10 672 885\$00 de imposto e 91 077 699\$00 de juros compensatórios relativamente a 128 036 409\$00 de matéria colectável;
- 3 034 829\$00 de imposto e 25 897 893\$00 de juros compensatórios relativamente a 40 432 55\$30 de matéria colectável;
- 3 034 829\$00 de imposto e 25 897 893\$00 de juros compensatórios relativamente a 40 432 55\$30 de matéria colectável;

- 3 034 829\$00 de imposto e 25 897 893\$00 de juros compensatórios relativamente a 40 432 55\$30 de matéria colectável;

- 3 034 829\$00 de imposto e 25 897 893\$00 de juros compensatórios relativamente a 40 432 55\$30 de matéria colectável.

p) A presente impugnação foi instaurada em 20/7/1993.

#### 7. Do mérito do recurso

7.1. Da questão do valor sobre o qual deve incidir o imposto sucessório

Mau grado os recorrentes continuam a afirmar que não o admitem, tendo em vista o desenvolvimento da sua tese da aplicação da regra 5ª do art.º 31º do CIMSISD para a determinação da matéria colectável do imposto sucessório (art.º 11º das suas alegações de recurso), tem-se irremediavelmente por fixado nos autos por ausência da sua contestação por via do recurso judicial atinente a essa matéria de facto, desde a decisão da 1ª instância, que a renúncia ao usufruto, efectuada pela Rosa Pinto Alves Amorim por escritura pública de 6/10/1987, foi feita a título gratuito.

Face ao quadro de facto, tal qual foi determinado pelo probatório acima transcrito, estamos, no caso em apreço, perante uma situação em que o usufruto relativo a quotas sociais foi transmitido separadamente da propriedade. A nua-propriedade das quotas foi transmitida, a título oneroso, por escritura pública de 21/4/1961 [alínea a) do probatório]. Por seu lado, o usufruto foi transmitido através da renúncia feita a título gratuito por aquela referida escritura pública. Constata-se, ainda, que a usufrutuária renunciante do usufruto foi a primitiva vendedora da raiz.

Como haveria, já, de depreender-se das normas que definem a incidência real da sisa e do imposto sobre as sucessões - respectivamente, os art.ºs 2º e 3º do CIMSISD - e do conceito de transmissão aí adoptado - a transmissão económica dos bens <sup>(1)</sup> -, prescreve o art.º 4º do mesmo código, logo no seu início, que “*a simples renúncia a quaisquer direitos já constituídos, e da qual outrem imediatamente beneficie, será sempre havida por transmissão*”. E de seguida o preceito estabelece diversas presunções a ter em conta relativamente à onerosidade ou gratuitidade da transmissão fiscal que se considera sempre haver nos casos de renúncia aos direitos já constituídos.

De acordo com o que vem fixado no probatório - e esse é um resultado que este preceito sempre admitiria, por as presunções aí estabelecidas se haverem de considerar como simplesmente *juris tantum* <sup>(2)</sup> - a transmissão aqui verificada foi uma transmissão gratuita. Sendo assim, estamos perante uma transmissão que está abrangida pela regra de incidência objectiva do referido art.º 3º. Como se determina, porém, a matéria colectável do imposto incidente sobre esta transmissão gratuita de bens?

É o art.º 22º do CIMSISD que define os termos em que deve ser determinada a matéria colectável de tal imposto, qualquer que seja o tipo de transmissão do usufruto. Tratam-se de normas espe-

<sup>(1)</sup> Como é próprio de um tipo tributário que procura atingir a riqueza transmitida.

<sup>(2)</sup> A consideração de tais presunções como *juris et de jure* seria inconstitucional por atentar contra o princípio da capacidade contributiva e da igualdade na tributação cuja consagração constitucional não sofre qualquer contestação na doutrina, nem na jurisprudência - cfr., a propósito da presunção da onerosidade do mútuo estabelecida no art.º 14º n.º 2 do Código de Imposto de Capitais, o acórdão do TC. n.º 348/97, de 29/4/97, publicado no D. R. II Série, de 25/7/97.

cíficas de determinação da matéria colectável que o legislador previu para as situações em que se esteja perante uma transmissão do usufruto que tenha sido transmitido separadamente da propriedade. A elas se deve, pois, atender, em primeira linha, com relação às demais previstas na economia do diploma para a determinação da matéria colectável respeitante à transmissão sujeita a imposto sucessório. Por outro lado, o preceito tem de ser entendido no conjunto do seu dispositivo ou seja relevando e concatenando os seus diversos números e não procurando descortinar o sentido normativo apenas em face de cada número do preceito, como se estes dissessem respeito a outras hipóteses que não as que estão referidas no corpo do preceito. Nesta linha de raciocínio fácil é verificar que as hipóteses que estão previstas e reguladas no n.º 1.º do artigo em causa não excluem a hipotização normativa feita e regulada no n.º 2.º, em virtude das hipóteses normativas estarem construídas com base em diferentes elementos normativo-factuais.

No caso, estamos, de acordo com o que emerge do probatório, perante uma aquisição de um usufruto que era vitalício, aquisição esta efectuada através de uma renúncia gratuita. Deste modo, “*o imposto relativo à aquisição do usufruto incidirá sobre valor igual ao da propriedade, sendo vitalício*”, como se prescreve logo no início do n.º 1 do art.º 22º.

Trata-se de uma opção legislativa, cuja adopção cabe na discricionariedade normativo-constitutiva do legislador, que visa tributar o enriquecimento do sucessor do usufrutuário em termos correspondentes aos que acontecem com quem adquire, então, a propriedade plena dos bens <sup>(3)</sup>.

Mas sendo assim, as normas que haverão de ser convocadas para determinar a essa matéria colectável só poderão ser aqueles preceitos que se referem à determinação do *valor da propriedade* gratuitamente transmitida. E essas normas são as que vêm enunciadas no art.º 20º do mesmo código. Mais precisamente a definida no seu § 3º regra 3ª, como, aliás, e bem, fez a administração fiscal, e não as constam das regras 4ª e 5ª do art. 31º

A aplicarem-se as regras 4ª e 5ª deste artigo 31º estar-se-ia, por um lado, a afastar-se o critério da *equivalência* dos valores da propriedade e do usufruto que o n.º 1º do art.º 22º manda ter em conta para a liquidação do imposto, e, por outro lado, a cair-se, pelo menos em alguns casos, no resultado totalmente absurdo, perante a axiologia do tipo de tributo, que é o da amputação de uma parte da riqueza transmitida, de se permitir a tributação global dos dois direitos, num valor inferior a 100%, por via do funcionamento das percentagens de dedução aí previstas <sup>(4)</sup>.

Mas como bem considerou ao acórdão recorrido, estando-se, na situação concreta, perante uma alienação do usufruto, feita através de renúncia gratuita, em favor do proprietário, e em que o usufrutuário foi o primitivo vendedor da raiz, está essa determinação e consequente liquidação sujeita à regra constante do n.º 2º daquele art.º 22º, segundo a qual “... o proprietário pagará imposto pela aquisição do usufruto, enquanto este devesse durar”.

<sup>(3)</sup> E note-se que, neste caso, ela nem sequer parece conduzir à existência de uma dupla tributação, que como opção legislativa não está constitucionalmente vedada, por não haver notícia de que haja sido paga sisa pela aquisição das quotas.

<sup>(4)</sup> Na situação de facto aqui em causa e tendo em conta a idade da usufrutuária, apontada pelos recorrentes, a tributação total seria apenas de 20%, correspondentes aos 10% do usufruto e 10% do valor da propriedade, dada a equivalência mandada ter em conta no n.º 1º do art.º 22º

Ora dentro desta perspectiva, estando-se perante um usufruto que era vitalício, a sua liquidação e pagamento acaba por ficar sujeita às regras que o art.º 123º do CIMSISDD estabelece para a liquidação do “imposto relativo à aquisição do usufruto vitalício”.

Conquanto inserido no capítulo do código relativo à cobrança do imposto, este preceito não deixa de estabelecer, por via da conexão com o acto consequente da cobrança ou do pagamento do imposto, normas relativas à sua forma de liquidação.

Trata-se de uma idealização normativa que tende dar resposta à circunstância de o enriquecimento que o imposto visa amputar apenas se ir realizando ano a ano durante o período configurado como sendo o limite máximo durante o qual deve ocorrer a cobrança de todo o imposto. O devedor do imposto pagará, assim, apenas as anuidades que se forem vencendo e que, de algum modo, acabam por traduzir a parte de riqueza que acabou por ver transmitida durante esse período.

A expressão “. . . pagará imposto pela aquisição do usufruto, enquanto este devesse durar”, constante do n.º 2 do art.º 22º do CIMSISDD, está, assim, associada teleologicamente ao sistema especial de liquidação e de cobrança do imposto relativo à aquisição do usufruto que está prefigurado no art.º 123º, sistema este no qual se prevê a possibilidade de pagamento do imposto em vinte anuidades. Por outro lado, os seus próprios termos verbais conectam o pagamento do imposto pela aquisição do usufruto a um referente legal predefinido em termos exactos. Esse momento só poderá ser o correspondente ao termo das vinte anuidades e nunca os elementos que constam das regras 4ª e 5ª do art.º 31º, entre eles se contando a idade do usufrutuário, pois que estes estão associados, por este preceito, à determinação do valor da propriedade, separada do usufruto, para outras hipóteses que não a daquele preceito, e não aos momentos de pagamento do imposto devido pela aquisição do usufruto. Mas uma tal interpretação impõe-se ainda como sendo a única forma de conferir sentido útil à ressalva legalmente afirmada da não caducidade que está estabelecida no n.º 3 do art.º 123º do CIMSISDD para os casos em que cessa o usufruto quando aí se diz “. . . caduca sem prejuízo do disposto no n.º 5 do art.º 21º e no n.º 2 do art.º 22º”.

Nestes termos o valor tributável a ter em conta era, tal como foi exactamente determinado pelo Fisco, segundo dão nota as alíneas m) e n) do probatório, o da propriedade plena das quotas sociais, ou seja, o de 673 875 839\$00. Era com relação a esse valor que deveria ser liquidado o imposto em 20 anuidades. O decesso da renunciante do usufruto, dois anos após a renúncia, acabou por reduzir as anuidades apenas a duas por se constatar que só tantas ocorreram e em que o usufruto poderia durar. Temos, portanto, que o acórdão recorrido fez uma correcta interpretação e uma correcta aplicação da lei.

7.2. As questões de saber se os juros compensatórios devem ser liquidados atendendo ao valor da propriedade plena ou ao valor do usufruto e se os juros estão prescritos na parte em que vão além de cinco anos.

Como de vê do acórdão recorrido, estas questões não foram por ele apreciadas e decididas. E não o foram, sem que tenha sido violado qualquer dever de pronúncia, porque elas não lhe foram colocadas. E bem podiam os recorrentes tê-lo feito. Bastava-lhes lançar mão da faculdade prevista no art.º 684.º-A do Código de Processo Civil, pedindo a ampliação do objecto do recurso. Sendo assim, não pode

este Supremo conhecer daquelas questões, pois só lhe cumpre conhecer e apreciar as decisões tomadas pelo tribunal *a quo* e não decidir de questões novas, salvo as que sejam de conhecimento oficioso, mas em cuja categoria aquelas não se incluem. Na verdade, nem que este Supremo Tribunal tivesse julgado em substituição do tribunal recorrido consequente de uma anulação da sua pronúncia (art.º 726.º do CPC), o que não acontece, ele poderia conhecer de tais questões em virtude de não terem sido suscitadas para o tribunal recorrido nos termos acabados de referir. Por outro lado, o tribunal não tem o dever de ofício ou funcional de conhecimento dessas matérias sem o impulso das partes feito pelo meio legal próprio. Deste modo, não se conhece de tais questões.

#### C - A decisão

8. Destarte, atento tudo o exposto, acordam os juízes deste tribunal em negar provimento ao recurso.  
Custas pelos recorrentes, com procuradoria de 50%.

Lisboa, 30 de Outubro de 2002. — *Benjamim Rodrigues* (relator) — *Fonseca Limão* — *Ernâni Figueiredo*.

### Acórdão de 30 de Outubro de 2002.

#### Assunto:

*Recurso jurisdicional. Processo julgado em 1º grau por um Tribunal Tributário de 1ª Instância. Poderes de cognição do Supremo Tribunal Administrativo. Culpa do responsável subsidiário.*

#### Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Num processo de oposição à execução fiscal, julgado, em primeiro grau, por um tribunal tributário de 1ª 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.*
- 2 — *O estabelecimento da culpa do gerente, ou sua falta, pela insuficiência do património da sociedade gerida para satisfação dos créditos fiscais, insere-se no âmbito da actividade probatória, achando-se excluída dos poderes de cognição do Supremo Tribunal Administrativo.*

Recurso n.º 1023/02. Recorrente: Carlos José da Silva Lopes Ramos; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Conselho Baeta de Queiroz.

1.1. Carlos José da Silva Lopes Ramos, residente na Covilhã, recorre do acórdão do Tribunal Central Administrativo que confirmou a sentença do Mm.º Juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Castelo Branco julgando improcedente a oposição que deduzira contra a exe-

ção fiscal contra si revertida, na qualidade de responsável subsidiário, enquanto gestor da sociedade principal devedora.

Formula as seguintes conclusões:

«1. O presente recurso deve ser recebido e do mesmo ser tomado conhecimento, pois os presentes autos foram instaurados a 20 de Maio de 1997, não se lhes aplicando portanto a extinção do terceiro grau de jurisdição decorrente para os processos instaurados após 15 de Julho de 1997, por efeito da Portaria n.º 298/97, de 18 de Junho, que declarou instalado e em início de funcionamento o Tribunal Central Administrativo;

2. É convicção do recorrente que não foi por culpa sua que se gerou a situação de insuficiência patrimonial da Megaclip, Lda., sendo amplamente suficiente a prova produzida nos presentes autos para que se deva concluir pela elisão da presunção legal de culpa, decorrente do disposto no artigo 13.º do Código de Processo Tributário;

3. Entende o recorrente, conforme sustentou nas suas alegações de recurso que atempadamente requereu judicialmente a falência da Megaclip, Lda.;

4. Nos termos da jurisprudência maioritária sobre a matéria destes autos, a culpa do gerente deve ser apreciada no âmbito do processo factual concreto que conduziu ao dano, analisando a diligência que é exigível ao bom pai de família, constituindo demonstração dessa diligência o recurso atempado por parte do gerente aos processos do CPEREF, seja o de falência, seja o de recuperação da empresa, por forma a conceder aos credores uma possibilidade de cobrarem os seus créditos à custa do património social;

5. O Douto acórdão recorrido não se pronunciou acerca das questões enunciadas nas anteriores conclusões, que o recorrente suscitou nas suas alegações de recurso;

6. O recorrente suscitou nas suas alegações de recurso que *“A valoração da prova realizada no Tribunal a quo é deficiente, pois a sociedade, ao menos no final de 1995, era ainda economicamente viável.”*;

7. O Douto acórdão recorrido não se pronunciou, verdadeira e substancialmente, sobre essas questões, pois não detectou sequer que os depoimentos testemunhais constante destes autos são dois, um da senhora D. Anabela Gato Mendes, outro do senhor José Manuel Almeida Barata, consequentemente não detectou e, portanto, não valorou, facto de ambos depoimentos serem absolutamente concordantes, não se pronunciou quanto ao facto de a razão de ciência das testemunhas serem sólida e evidente, por terem sido trabalhadores da Megaclip, Lda. no período temporal relevante para os presentes autos, não se pronunciando ou apreciando de forma minimamente atenta e crítica sobre a prova documental produzida, que não foi contestada quanto à sua exactidão e veracidade, a qual nomeadamente espelha a real situação da Megaclip, Lda. e sua evolução, nomeadamente à luz das declarações fiscais modelo 22 e balanços contabilísticos juntos a estes autos;

8. Caso o Douto acórdão recorrido tivesse apreciado à questão supra-indicada, o que na verdade não fez, teria necessariamente modificado o rol de factos dados como provados nestes autos, o que certamente levaria a concluir pela prova da ausência de culpa do recorrente;

9. Sendo jurisprudência constante e pacífica que a diligência do gerente se consubstancia no recurso atempado aos processos do CE-

PEREF, sabendo-se que a Megaclip, Lda, foi dada judicialmente à falência pelo recorrente em 1997, suscitou nas suas alegações de recurso o recorrente a questão de saber se tal acto, em si próprio diligente, foi o não atempado;

10. Se foi atempado, à luz dos factos provados nestes autos, fica provada a ausência de culpa do recorrente, como este entende ter de facto ocorrido;

11. Se não foi tal acto atempado, a boa interpretação do disposto no artigo 13.º do Código de Processo Tributário impõe que, face ao caso concreto, se determine judicialmente o momento no qual o recurso aos processos do CPEREF teria sido atempado, posto o que haverá que concluir pela prova da ausência de culpa do gerente até tal data e a manutenção da presunção legal de culpa do gerente, na geração dessa situação patrimonial, dessa mesma data até àquela na qual finalmente a empresa foi dada judicialmente à falência;

12. O Douto acórdão recorrido não se pronunciou acerca de tais matérias, suscitadas pelo recorrentes nas suas alegações de recurso;

13. Em todas e cada uma das matérias e questões supra-alegadas, nos termos do disposto na alínea d) do número 1 do artigo 668.º do Código de Processo Civil, o Douto acórdão recorrido encontra-se ferido de nulidade, por ausência de pronúncia sobre questões que o Tribunal devia apreciar no âmbito do recurso interposto, pelo que este Douto Supremo Tribunal Administrativo, declarando questões supra-referidas, que aqui se dão por integralmente reproduzidas, o que, no entender, não deixará certamente de motivar decisão que dê como provada a sua ausência de culpa na geração da situação de insuficiência patrimonial da Megaclip, Lda. e, assim, julgue procedente o recurso e extinta a execução fiscal que corre termos contra o recorrente;

14. Sem conceder, acresce que ao concluir, sem tomar em conta o que acima se referiu nos pontos 9 a 11. destas conclusões, pela não elisão da presunção legal de culpa, o Douto acórdão recorrido, no entender do recorrente, interpreta de forma deficiente o disposto no artigo 13.º do Código de Processo Tributário, pelo que deve ser anulado e substituído por acórdão que, com a correcta e supra-alegada interpretação da referida norma legal, aprecie devidamente a ausência de culpa do recorrente, pronunciando-se pela elisão da presunção legal de culpa do gerente na geração da situação de insuficiência patrimonial na Megaclip, Lda.”.

1.2. Não há contra-alegações.

1.3. O Exm.º Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que o acórdão recorrido se pronunciou sobre todas as questões que lhe foram colocadas, não tendo incorrido em omissão de pronúncia; e que o erro de julgamento que lhe vem imputado, porque se reporta aos factos, não pode ser apreciado por este Tribunal.

Assim, o recurso não merece provimento.

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

2. O acórdão recorrido fez, sobre a factualidade, o julgamento que segue:

“a) Pela 1.ª Repartição de Finanças do Concelho de Covilhã foi instaurado um processo de execução fiscal, em que é executada originária a sociedade “Megaclip Sistemas e Serviços de Gestão, Lda”, para cobrança das quantias - cf. a informação oficial de fls. 41:

1. de 621 900\$00, proveniente de IRC do ano de 1993;

2. de 3 816 454\$00, proveniente de IVA referente aos períodos de 12/94, 1/95, 3/95, 5/95, 6/95, 9/95, 12/95, e 5/96;

3. e de 266 282\$00, proveniente de coimas fiscais referentes aos processos de contra-ordenação n.ºs 60/96, 68/95, e 66/95.

b) No dia 21-4-1997, foi, nesse processo de execução fiscal, o oponente, ora recorrente, citado, por reversão, tendo, no dia 20-5-1997, apresentado a respectiva petição de oposição - cf. a informação oficial de fls. 41, e o carimbo de entrada a fls. 2.

c) Na sua petição inicial, o oponente, ora recorrente, alegou, além do mais, que:

1. «a gravíssima situação económico-financeira que afecta actualmente a Megaclip, L.da tem a sua origem histórica no ano de 1992, quando o seu fornecedor exclusivo de *hardware* informático, a Philips Portuguesa, S. A., após ter incentivado um investimento maciço junto dos seus clientes em locais de venda directa, formação profissional, laboratório técnico e equipamento, decidiu abruptamente e sem qualquer aviso prévio abandonar total e definitivamente esse sector de actividade» - artigos 6.º, 7.º, 8.º e 9.º da petição inicial;

2. «a Megaclip, Lda não dispunha de contratos outorgados com a Philips Portuguesa, SA, que lhe permitissem defender-se de forma eficaz da supra-referida e danosa decisão; «assim a Megaclip, L.da viu-se de um momento para o outro com um passivo superior a 20 000 000\$00, bem como com investimentos realizados totalmente desadequados à nova realidade da sua actividade» - artigos 10.º e 11.º da petição inicial;

3. «o esforço de viabilização da Megaclip, L.da passou, antes de mais, pela necessidade de injeção de capitais próprios, que lhe foram disponibilizados pelo próprio oponente até ao limite da sua capacidade financeira individual» - artigo 13.º da petição inicial;

4. «paralelamente, procurou a Megaclip, L.da novos fornecedores do equipamento informático que comercializava» - artigo 14.º da petição inicial;

5. «a Megaclip, L.da foi acumulando dívidas a fornecedores e ao Estado, as quais renegociou até à exaustão»; «o oponente, em desespero de causa, emitiu até a credores da sociedade cheques pessoais, que vieram a ser devolvidos por falta de provisão» - artigos 22.º e 23.º da petição inicial;

6. «por outro lado, o oponente deixou de ter força anímica e capacidade psicológica para continuar a lutar pela salvação da sociedade, quer pelo desgaste de anos de luta contínua nesse sentido, quer particularmente, por a sua vida pessoal ter soçobrado numa separação e divórcio, com o conseqüente distúrbio psíquico e emocional» - artigo 29.º da petição inicial.

7. o oponente «não é responsável solidário pelas referidas dívidas, em atenção à ausência de culpa no que se refere à insuficiência do património da sociedade para fazer face àquelas mesmas dívidas» - artigo 32.º da petição inicial.

Não se prova que a “Philips Portuguesa, S. A.” fosse o fornecedor exclusivo de *hardware* informático da sociedade executada.

Não se prova que a “Philips Portuguesa, S. A.” tivesse incentivado, junto da sociedade executada, um investimento maciço em locais de venda directa, formação profissional, laboratório técnico e equipamento.

Não se prova que a “Philips Portuguesa, S. A.” tivesse decidido «abruptamente e sem qualquer aviso prévio abandonar total e definitivamente esse sector de actividade».

Não se prova que a “Philips Portuguesa, S. A.” tenha provocado que a sociedade executada se tenha visto «de um momento para o

outro com um passivo superior a 20 000 000\$00, bem como com investimentos realizados totalmente desadequados à nova realidade da sua actividade».

Não se prova que o oponente, ora recorrente, tenha disponibilizado à sociedade executada capitais «até ao limite da sua capacidade financeira individual».

Não se prova que a sociedade executada tenha procurado «novos fornecedores do equipamento informático que comercializava».

Não se prova que o oponente, ora recorrente, tenha emitido «a credores da sociedade cheques pessoais».

Não se provam a falta de «capacidade psicológica», nem o «distúrbio psíquico e emocional», que se dizem no ponto 6. da alínea c).

Não se prova que o oponente, ora recorrente, tenha praticado ou omitido qualquer acto donde possa retirar-se que haja actuado com culpa, ou não, na gerência da sociedade executada, e que, nomeadamente, tenha determinado a insuficiência do património da mesma sociedade para o pagamento das suas dívidas ao Estado”.

3.1. O primeiro vício apontado pelo recorrente ao aresto impugnado é o de nulidade, por falta de pronúncia sobre questões que deveria ter apreciado.

Essas questões são a da ausência de culpa do recorrente pela diminuição do património da inicial executada, face ao facto de ter tomado a iniciativa de requerer a declaração da respectiva falência, que o Tribunal não disse se foi tempestiva ou não e, neste último caso, quando deveria ter sido tomada, e ao conteúdo dos depoimentos e documentos dos autos, que teriam sido mal valorados.

Porém, como aponta o Exm.º Procurador-Geral Adjunto, o acórdão recorrido, “mais desenvolvidamente aqui, menos desenvolvidamente ali”, debruçou-se sobre todas as questões que o recorrente lhe propunha nas conclusões das suas alegações de recurso.

É de notar, a este propósito, que, verdadeiramente, todas estas “questões” se resumem a uma só, a da sua culpa na diminuição do património da devedora principal.

Para defender que não existia tal culpa, o recorrente criticou, perante o Tribunal ora recorrido, o modo como a 1.ª instância valorara a prova produzida, e apresentou vários argumentos, invocando, aliás, factos que não resultaram provados - designadamente, que “o factor determinante para a cessação da actividade da sociedade foi o da ruptura pessoal do recorrente ao nível psíquico e emocional, por causa de divórcio litigioso”, que foi a sua diligência que “permitiu que a empresa suportasse a perda da “Philips Portuguesa, S. A.”, como seu principal fornecedor”, e que a falta de pagamento do imposto em dívida “teve como causa directa as dificuldades de cobrança junto de clientes em resultado das iníquas regras do Código do IVA”.

O Tribunal recorrido, no acórdão em apreciação, depois de estabelecido o quadro factual relevante, definiu o regime legal que rege sobre a culpa dos gerentes, e sua responsabilização pelas dívidas das sociedades suas geridas, passando a aplicar tal regime aos factos apurados, reproduzindo e apreciando a argumentação do recorrente, concluindo, por fim, “que, por um lado, não se prova que o oponente, ora recorrente, tenha tido no caso uma actuação censurável; e, por outro, também não se prova que não tenha sido por culpa do mesmo oponente; que o património da executada se tornou insuficiente para satisfazer os débitos desta ao Estado”. Em sùmula, os factos apurados não eram suficientes para afastar a presunção de culpa que a lei

sobre o recorrente fazia impender, e por isso o Tribunal o julgou responsável pelas dívidas de impostos em exigência coerciva.

Cumpriu, deste modo, o Tribunal recorrido, o ónus que tinha de se pronunciar sobre todas as questões que lhe haviam sido colocadas pelo recorrente, sendo certo que tal ónus não incluía a apreciação de todos e cada um dos argumentos esgrimidos pelo recorrente, designadamente, o retirado do facto de ter requerido a declaração judicial de falência da sociedade.

Se o Tribunal, ao decidir o recurso da decisão da 1ª instância, apreciou mal os elementos probatórios de que dispunha, designadamente, não valorando adequadamente os depoimentos das testemunhas, nem os documentos juntos ao processo, é que questão que se não insere no âmbito das nulidades, mas, antes, no do erro de julgamento.

Diga-se, por último, que o Tribunal recorrido não estava obrigado a formular um juízo sobre se o recorrente, enquanto gerente da sociedade originariamente executada, devia tê-la apresentada à falência, e em que momento histórico havia isso de acontecer e, por isso, ao silenciar sobre este ponto, não caiu em omissão de pronúncia. Na verdade, se os Tribunais podem e devem retirar as necessárias consequências das condutas relevantes provadas nos processos judiciais, já lhes não cabe apontar quais teriam sido os procedimentos alternativos adequados às circunstâncias factuais em apreço, designadamente, os que conduziram ao afastamento da responsabilidade dos gerentes pelas dívidas fiscais das sociedades suas geridas.

Improcedem, pelo exposto, as conclusões 2 a 13.

3.2. O mesmo acontece com a conclusão 14.

Pode parecer que, nesta conclusão, o recorrente aponta ao Tribunal recorrido um erro de direito, ao mal ter definido o regime legal da sua responsabilidade pela dívida exequenda.

Mas, na realidade, o que o recorrente diz, na sobredita conclusão, interpretada, também, a partir das alegações que a originaram, é que o Tribunal apreciou mal a questão da culpa, pois devia ter concluído pela sua inexistência, face aos elementos de prova do processo.

Resulta, com toda a clareza, da leitura atenta da conclusão em apreço, e da das antecedentes alegações, que o recorrente não discute a existência da presunção de culpa sua afirmada pelo Tribunal - o que pretende é que se provou, no processo, a inexistência dessa culpa, pelo que o aresto recorrido devia ter concluído pela “elisão da presunção legal de culpa do gerente na geração da situação de insuficiência patrimonial da Megaclip, Lda.”.

Mas o que a instância deu como provado foi, ao invés, que “não se prova que o oponente, ora recorrente, tenha praticado ou omitido qualquer acto donde possa retirar-se que haja actuado com culpa, ou não, na gerência da sociedade executada, e que, nomeadamente, tenha determinado a insuficiência do património da mesma sociedade para o pagamento das suas dívidas ao Estado”.

Ou seja, não ficou afastada a presunção legal de culpa que impende sobre o recorrente, e que ele mesmo aceita existir.

E esta matéria - o modo como o Tribunal recorrido apreciou e valorou a prova, concluindo, a partir dela, pelo não afastamento da presunção de culpa estabelecida no artigo 13º do Código de Processo Tributário -, inserindo-se em actividade do domínio da fixação da matéria de facto, está excluída do âmbito do recurso pelo artigo 21º nº 4 do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais (ETAFA),

como, repetidamente, este Tribunal vem afirmando - vejam-se, entre muitos, os acórdãos de 13 de Outubro de 1999, 22 de Novembro de 2000, 21 de Março de 2001 e 17 de Abril de 2002, nos recursos nºs. 22 816, 25 334, 25 736 e 26 544, respectivamente.

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 aresto impugnado.

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

Lisboa, 30 de Outubro de 2002. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Benjamim Rodrigues* — *Fonseca Limão*.

## Acórdão de 30 de Outubro de 2002.

### Assunto:

*Reclamação para a comissão de revisão ( art.º 84º do CPT)  
Efeito suspensivo (art.º 90º do CPT).*

### Doutrina que dimana da decisão:

*I - A reclamação para a comissão de revisão da decisão que fixe a matéria colectável, com fundamento na sua errónea quantificação, tem efeito suspensivo do procedimento tendente à liquidação do respectivo imposto apenas e só até à decisão daquela reclamação pela comissão.*

Recurso nº 1073/02-30. Recorrente: Fazenda Pública; Recorridos: Silvino Jacinto da Silva e mulher; Relator: Exmº. Consº. Dr. Alfredo Madureira.

Em conferência, acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

Inconformado com a aliás douta sentença do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa, 3º Juízo, 2ª Secção, que julgou procedente a impugnação judicial oportunamente deduzida por Silvino Jacinto da Silva e mulher nos autos convenientemente identificados, contra a liquidação de IRS referente ao ano de 1989, no montante de 31.549.182\$00, dela interpôs recurso jurisdicional o Ex.mo Representante da Fazenda Publica.

Levado o recurso interposto ao Tribunal Central Administrativo considerou-se este, por acórdão agora transitado em julgado, incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do seu objecto face ao preceituado no artigo 167º do CPT, circunstância que determinou, depois e mediante requerimento do Ilustre Recorrente - cfr. fls. 242 -, a remessa dos autos para esta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.

O Recorrente apresentara tempestivamente as respectivas alegações de recurso e, pugnando pela revogação do impugnado julgado, formulou, a final, as seguintes conclusões:

*1. O efeito suspensivo da liquidação atribuído por lei à reclamação para a Comissão de Revisão prevista no artigo 84.º do CPT, reporta-se,*

tão somente, como resulta inequivocamente dos termos do artigo 90º do mesmo código, ao período que decorra até à decisão da reclamação em causa.

2. Com efeito, face ao regime aplicável à questionada reclamação para a comissão, constante do artigo 84º e ss. do CPT, não pode concluir-se que o referido efeito suspensivo deva ser observado até à notificação da respectiva decisão.

3. Assim tendo a liquidação em causa sido efectuada em data manifestamente posterior àquela em que se realizou a reunião da comissão da revisão que apreciou a reclamação e não obstante a notificação da decisão respectiva ter ocorrido em momento ulterior, **mostra-se observado o efeito suspensivo previsto no artigo 90º do CPT.**

Face à evidente desconformidade do entendimento manifestado na decisão recorrida com os termos deste último preceito, não ocorrendo a ilegalidade apontada ao acto em causa, deverá a sentença recorrida ser revogada com as legais consequências.

Contra-alegaram os Impugnantes Silvino Jacinto da Silva e mulher, nos autos convenientemente identificados, sustentando o decidido e reclamando a condenação da Administração Fiscal como litigante de má-fé.

Por sua vez, o Ex.mo Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal emitiu depois sucinto mas bem douto parecer opinando pelo provimento do presente recurso.

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

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

1. O impugnante marido encontra-se colectado em IRS e IVA pela 1ª Repartição de Finanças de Sintra para o exercício da actividade de sondagens e captação de água, tendo exercido com normalidade a sua actividade no ano de 1989;

2. Os impugnantes entregaram em 29MAI90, relativamente aos rendimentos do ano de 1989, declaração de IRS Mod2, acompanhada de anexos A e F, a qual deu origem à liquidação nº 5100137841, em 19JUL90, na quantia de 9.394\$00, paga em 9OUT90;

3. Tal declaração veio ser substituída por outra, acompanhada de anexos A,C e F, tendo, com base nela sido feita a liquidação nº 5920826676, da qual não resultou imposto a pagar ou a recuperar;

4. O impugnante foi sujeito a inspecção tributária;

5. No decurso dessa inspecção foram detectadas incongruências na documentação analisada, que evidenciavam ter o impugnante auferido rendimentos não contabilizados e que punham em causa a credibilidade dos seus registos contabilísticos, conforma descrito a fls. 33 a 38 dos autos;

6. O próprio impugnante reconheceu perante o agente fiscalizador que nos serviços prestados a particulares não proceder à liquidação de IVA, como era prática normal no mercado;

7. O funcionário da fiscalização procurou então apurar o real volume de negócios, por método presuntivo, tomando por base a principal matéria prima tubos e desprezando outras;

8. Assim apurou a quantidade de tubo realmente utilizado, considerando 15% de perdas considerado na qualidade mais utilizada, pelo preço constante das tabelas e facturas do impugnante, ao que acrescentou o valor das perfurações, na base de 1 metro de tubo por metro de perfuração;

9. Calculou, ainda o valor de bombas comercializadas sem escrituração e respectiva montagem, por comparação com os valores constantes da escrita;

10. Obtendo um volume de vendas omitidas, para o ano de 1989, no montante de 76.612.167\$00, tudo conforme consta de fls. 39 a 43 dos autos;

11. Com fundamento no relatório dessa inspecção foi fixado aos impugnantes, para o ano de 1989, o rendimento colectável em 80.331.696\$00;

12. Acto esse que lhe foi notificado em 18OUT94;

13. Em 16Nov94 os impugnantes reclamaram dessa fixação;

14. A Comissão de revisão apreciou a reclamação em reunião ocorrida em 12DEZ94 e, não tendo havido acordo entre os vogais, por decisão de 14DEZ94, o presidente deu o seu acordo ao laudo do vogal da Fazenda Pública, mantendo o valor anteriormente fixado;

15. Em 22DEZ94 foi efectuada a liquidação nº 5512406055, tendo por base o rendimento colectável de 80.331.696\$00, tendo sido apurado imposto a pagar no montante de 31.549.182\$00;

16. Em 27DEZ94 foi o impugnante notificado pessoalmente da decisão da comissão de revisão;

17. Nesse mesmo dia foi efectuada o registo de carta de notificação da liquidação efectuada;

18. Os impugnantes reclamaram graciosamente, tendo a reclamação sido indeferida em 28NOV96, do que foram notificados em 12DEZ96.

E, com base na apontada factualidade veio a julgar procedente a impugnação judicial que apreciava pois julgou verificada a alegada ilegalidade da liquidação respectiva por haver sido efectuada antes da notificação da decisão da comissão de revisão, uma vez que, sustentou-se, o efeito suspensivo que a lei - o art.º 90º do aplicável CPT - estabelece para a reclamação para a comissão de revisão da decisão que fixa a matéria colectável (cfr. art.º 84º do mesmo CPT) deve manter-se até à posterior notificação dessa decisão pois que, esta, a notificação da decisão da comissão de revisão, integra requisito de eficácia daquela decisão, tal como se entendeu ser imposição constitucional - cfr. art.º 268º n.º 3, desde a revisão de 1982 - e decorrer ainda do estabelecido pelos artigos 64º do CPT e 66º do CPA.

É contra o assim decidido que, nos termos das transcritas conclusões, se insurge a Fazenda Pública, recolhendo, aliás e como se deixa referido, o parecer favorável do Ex.mo Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal.

E, tudo visto, não pode deixar de concluir-se que a razão lhes assiste e que o presente recurso jurisdicional há-de proceder demandando a revogação do sindicado julgado, pesem embora as em abstracto acertadas razões invocadas na sindicada sentença acerca do valor da notificação dos actos administrativos, em sede de eficácia.

Porém, atinentes que são exclusivamente à eficácia dos actos administrativos, a ( não ou deficiente ) notificação destes aos respectivos destinatários não contende ou colide, naturalmente, com a legalidade intrínseca ou consistência e validade jurídicas próprias,

Já que relevam apenas efeito útil, no que importa para a decisão da controvérsia proposta com o presente recurso jurisdicional, em sede da respectiva impugnação - contenciosa ou graciosa, conforme os casos - e consequente apreciação da eventual tempestividade desta sindicância.

Ora, no caso *sub judicibus* e face ao direito tributário aplicável - o consagrado pelo Código de Processo Tributário nos artigos 84º

e seguintes -, aquela decisão, autonomamente considerada, não se mostra susceptível de qualquer impugnação ou sindicância, salvo nos casos em que não haja lugar à consequente liquidação do imposto cfr. art. 89º, n.º 1, do CPT -,

Pois, nos demais e como no ajuizado caso dos autos, isto é, sempre que na sequência daquela decisão da comissão de revisão seja efectuada liquidação do imposto devido, na reclamação ou impugnação desta liquidação, esta sim dependente de conveniente e adequada notificação ao respectivo destinatário, se sindicará (poderá sindicá-la) toda e qualquer ilegalidade praticada na determinação da matéria tributável ou a errónea quantificação desta - cfr. art.º 89º n.º 2 do CPT -.

Daí que, para aquele efeito, a invocada notificação da decisão da comissão de revisão se revelasse de todo inútil e porventura geradora tão só de indevido e injustificado diferimento temporal do procedimento administrativo próprio - de liquidação do imposto - que todos reclamam dever ser célere.

Ora, como claramente preceitua o questionado art.º 90º do CPT, aquela reclamação para a comissão de revisão tem efeito suspensivo daquele procedimento de liquidação (cfr. arts. 68º n.º 4 do CIRS e 54º n.º 6 do CIRCC), apenas até à sua decisão, pois (só) com esta e independentemente de qualquer outra diligência ou formalidade, designadamente da perseguida notificação, se torna definitiva a quantificação da matéria colectável necessária à consequente e até então suspensa liquidação do imposto em causa - cfr. no mesmo sentido Código de Processo Tributário, Anotado, de Alfredo de Sousa e Silva Paixão -.

Acresce ainda que, se dúvidas subsistissem acerca do entendimento a dar ao controvertido texto do questionado art.º 90º do CPT, e ao carácter imperativo da formulação legal que adopta - "*efeito suspensivo até à sua decisão*" (da reclamação para a comissão) -, o aplicável diploma de direito adjectivo tributário, o Código de Processo Tributário, consagra, em sede de processo gracioso de reclamação e como regra fundamental, a *inexistência de efeito suspensivo* - cfr. art. 96º al. f) - estatuinto também, já quanto ao recurso hierárquico dos actos em matéria tributária, *não haver recurso hierárquico da decisão a que se refere o art.º 84º do CPT*.

Na verdade, a reclamação para a comissão de revisão com fundamento em errónea quantificação da matéria colectável - cfr. art.º 84º n.º 1 - é condição prévia e necessária da eventual impugnação judicial subsequente com aquele fundamento - cfr. art.º 84º n.º 3 -.

Nesta se sindicando depois, e se for caso disso, toda e qualquer ilegalidade praticada na determinação da matéria tributável ou a errónea quantificação desta (cfr. art.º 89º n.º 2 do CPT).

Nada justifica pois que ao questionado texto da art.º 90º do CPT se dê interpretação diferente da ora acolhida e que mais não traduz do que aquela que na letra e no espírito dos atinentes preceitos legais tem inequívoca consagração.

Não ocorre pois, ao contrário do decidido, qualquer ilegalidade susceptível de inquirir a liquidação impugnada decorrente da invocada ausência de notificação à ora Impugnante da decisão da comissão de revisão.

Procedendo antes, assim e integralmente, a argumentação sufragada pela Recorrente Fazenda Pública nas alegações e conclusões do presente recurso jurisdicional.

Em face do que exposto fica, acordam os Juizes desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso e, em consequência, em revogar a sindicada sentença para ser substituída por outra que conheça dos demais fundamentos da impugnação judicial apresentada.

Custas, aqui e na 1ª Instância, pela Impugnante e Recorrente, ficando-se, neste STA, a procuradoria em 50%

Lisboa, 30 de Outubro de 2002. — *Alfredo Madureira* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Almeida Lopes*.

## Acórdão de 30 de Outubro de 2002.

### Assunto:

*Recurso jurisdicional. Consequência da falta de crítica pertinente à decisão recorrida.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*Improcedem as conclusões das alegações de recurso jurisdicional, não podendo este ser provido, se o recorrente apenas critica um suposto fundamento da sentença quando, na verdade, ela se apoiou num outro fundamento, relativamente ao qual nenhuma discordância manifesta.*

Recurso nº 1074/02. Recorrente: Fazenda Pública. Recorrida: TEP-CLIMA - Cooperativa de Tec. e Proj. Ind. Térmicas, CRL. Relator: Ex.mo Cons.º Dr. Baeta de Queiroz.

1.1. A Fazenda Pública recorre da sentença do Mm.º Juiz da 2ª Secção do 3º Juízo do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa que julgou parcialmente procedente a impugnação do acto de liquidação de imposto sobre o valor acrescentado (IVA), e juros compensatórios, relativamente aos anos de 1987, 1988 e 1989, deduzida por TEPCLIMA - Cooperativa de Técnica e Projectos de Indústrias Térmicas, CRL, com sede em Lisboa.

Formula as seguintes conclusões:

"1) De acordo com o disposto no art.º 1º do Decreto-Lei nº 256-A/77, de 17 de Junho, então aplicável, a *fundamentação deve ser expressa através de sucinta exposição dos fundamentos de facto e de direito da decisão*.

2) No caso em apreço, ao invés do concluído na decisão recorrida, consta do relatório elaborado pelos serviços de fiscalização a indicação *sucinta*, mas suficientemente clara e apreensível, dos fundamentos *de facto e de direito* respeitantes às correcções efectuadas aos valores relativos aos exercícios em causa, cujos termos demonstram adequadamente a legalidade do respectivo procedimento, tal como resulta do mencionado nos itens 3.3.1, 3.3.2 e 3.4.1 de fls. 124 a 126 dos autos, complementados pelos quadros V, VI e IX, respectivamente, anexos ao auto de notícia de fls. 26 e ss.

3) Decorre do exposto que a sentença recorrida, ao manifestar entendimento contrário ao supramencionado, se mostra em descon-



formidade com o disposto no artº 1º do Decreto-Lei nº 256-A/77, de 17 de Junho, violando, ainda, os normativos que fundamentaram as questionadas correcções, particularmente o artº 16º, nº 1 e o artº 71º, nº 10 do CIVA, bem como, ao não permitir a correcta tributação de operações sujeitas a imposto, o artº 1º, al. a) do mesmo código, devendo, nessa medida, ser revogada, com as legais consequências”.

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 ser questão nova a suscitada pela recorrente, já que a sentença recorrida se pronunciou sobre o preenchimento dos pressupostos das correcções efectuadas, que é coisa diferente da falta de fundamentação do acto tributário.

1.4. O processo tem os vistos dos Ex.mos. Adjuntos.

2. Vem estabelecida a factualidade seguinte:

”1. a impugnante dedicava-se à comercialização e montagem de aparelhos para ventilação de ar condicionado de grande porte da marca FNAC (em cujo grupo empresarial se encontrava integrada), tendo cessado a sua actividade em 1989;

2. a impugnante foi sujeita a inspecção tributária abarcando os exercícios de 1987, 1998 e 1989 (até JUN);

3. essa inspecção detectou (nos termos constantes do relatório de fls. 120, ss) a verificação das seguintes situações:

a) foi exercido o direito a dedução em documentos referentes a ofertas de valor superior a 2.000\$00, definido pela administração fiscal como o limite de pequeno valor, sem ter sido efectuada a respectiva liquidação, conforme o Quadro I (fls. 31);

b) foi deduzido imposto relativamente a bebidas, conforme o Quadro II (fls. 33);

c) foi deduzido imposto referente a despesas com viaturas, conforme quadro III (fls. 35);

d) foi exercido o direito à dedução em documentos que não preenchem os requisitos do artº 35 CIVA, conforme Quadro IV (fls. 36);

e) não foi liquidado imposto relativo a despesas suportadas como custos e posteriormente debitadas a outras empresas, não se enquadrando a situação na al. c) do nº 6 do artº 16 do CIVA, conforme Quadro V (fls. 38);

f) foi liquidado imposto à taxa reduzida a transmissões de bens efectuadas a organismos públicos não se enquadrando estas no conceito de ”obra pública” do DL 285/86, conforme o Quadro VI (fls. 51);

g) foi liquidado imposto à taxa de 16% quando a taxa em vigor era de 17%, conforme Quadro VII (fls. 58);

h) foi entregue imposto fora dos prazos legais, conforme Quadro VIII (fls. 60);

i) foi regularizado imposto a favor do sujeito passivo com base em documentos sem imposto à vista, contrariando o nº 10 do artº 71 do CIVA, conforme o Quadro IX (fls. 62);

j) foi regularizado imposto com base em documentos internos, conforme Quadro X (fls. 65);

4. em face dessas situações a administração fiscal procedeu às seguintes liquidações:

a) 3.693.947\$00 de juros compensatórios sobre o IVA de 86;

b) 19.705.541\$00 de IVA de 87;

c) 12.212.418\$00 de juros compensatórios sobre o IVA de 87;

d) 11.926\$00 de juros compensatórios sobre o IVA de 87;

e) 8.144.503\$00 de IVA de 88;

f) 3.277.658\$00 de juros compensatórios sobre o IVA de 88;

g) 14.444\$00 de juros compensatórios sobre o IVA de 88;

h) 1.627.997\$00 de IVA de 89;

i) 407.902\$00 de juros compensatórios sobre o IVA de 89.

Nada mais se provou com interesse para a discussão da causa”.

3. A ora recorrida impugnou liquidações de IVA e juros compensatórios relativos aos anos de 1986 a 1989, efectuadas na sequência de um exame à sua escrita, imputando a tais actos ”inexactidão de factos tributários” e ”ilegalidades específicas”.

A sentença julgou a impugnação parcialmente procedente.

A Fazenda Pública contraria a decisão, ”na parte em que, invocando falta de indicação dos fundamentos que determinaram a efectivação das correcções subjacentes à liquidação em causa, julgou procedente a liquidação”, pois que, ”ao invés do concluído na decisão recorrida, consta do relatório elaborado pelos serviços de fiscalização a indicação *sucinta*, mas suficientemente clara e apreensível, dos fundamentos *de facto e de direito* respeitantes às correcções efectuadas aos valores relativos aos exercícios em causa, cujos termos demonstram adequadamente a legalidade do respectivo procedimento”.

Numa palavra: aonde, segundo a Fazenda Pública, a sentença julgou enfermar o acto tributário de liquidação de vício de forma por falta de fundamentação, ela, enquanto recorrente, defende que, ao contrário, há fundamentação expressa bastante.

Porém, se se escrutinar a sentença, não se encontra nenhum trecho aonde tenha concluído pela falta ou insuficiência de fundamentação do acto impugnado.

Na parte que à ora recorrente a sentença é desfavorável, decidiui ela que não há razão de ser, nem expressa pela Administração, nem descortinada pelo Juiz que a elaborou, para as correcções a que respeitam as alíneas e), f) e i) do ponto 3. da matéria de facto. Em qualquer desses três casos a sentença concluiu do mesmo modo: ”Considerando que é à administração fiscal que compete a demonstração da correcção e legalidade das correcções que leva a cabo, outra conclusão se não pode extrair senão a de que, no caso concreto, essa demonstração não foi feita; donde decorre a invalidade da liquidação efectuada nessa parte.”

Ou seja, não foi por vício de forma, consistente em falta ou insuficiência de fundamentação, que a sentença julgou parcialmente procedente a impugnação judicial. Foi, antes, porque, só sendo legítimo à Administração introduzir correcções nos termos e com os fundamentos da lei, não ter ela demonstrado ser esse o caso, nem isso se patentear ao próprio juiz, ”em face dos textos legais, da documentação dos autos e das alegações da impugnante na matéria”.

Ora, como bem aponta o Ex.mo Procurador-Geral Adjunto no seu parecer final, ”uma coisa é a falta de fundamentação do acto tributário em que subjaz a liquidação e outra, bem diferente, é saber se se encontram preenchidos os pressupostos das correcções efectuadas e se a AF fez prova dessa demonstração e legalidade das correcções”.

No caso em apreço, e no segmento relevante, a sentença afirmou que não se mostram preenchidos os pressupostos legais da actuação da Administração, sendo que a esta cabia a respectiva demonstração. Não disse que o acto tributário não estava fundamentado, ou que não era suficiente a fundamentação.

A recorrente Fazenda Pública, ao expressar as razões da sua discordância com tal decisão, fê-lo de modo a errar o alvo, pois a crítica que dirige à sentença não a atinge, já que em nada contraria o que nela disse o Mm<sup>o</sup> Juiz, não estabelece com o decidido qualquer antítese.

Daí a improcedência das conclusões das alegações de recurso.

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

Sem custas.

Lisboa, 30 de Outubro de 2002. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Benjamim Rodrigues* — *Fonseca Limão*.

### Acórdão de 30 de Outubro de 2002.

#### Assunto:

*Alegações. Deserção.*

#### Doutrina que dimana da decisão:

*Nos termos do artigo 282º n.º 3 do Código de Procedimento e Processo Tributário as alegações terão de ser apresentadas no prazo de 15 dias no tribunal recorrido, sob pena de deserção, não podendo sê-lo no tribunal de recurso, ainda que haja sido manifestada tal vontade.*

Recurso n.º 1075/02 em que são recorrente Feimelmev-Automóveis, L.<sup>da</sup> e recorrida a Fazenda Pública. Relator, o Ex.<sup>mo</sup> Cons.<sup>o</sup> Dr. Vítor Meira.

”Feimelmev — Automóveis, L.<sup>da</sup>” impugnou no Tribunal Tributário de 1.<sup>a</sup> Instância de Bragança as liquidações de IVA que lhe foram efectuadas.

Por sentença do M<sup>o</sup> Juiz daquele Tribunal foi a impugnação julgada parcialmente procedente.

Não se conformando com o decidido, recorreu então a impugnante para o Tribunal Central Administrativo (designando-o por Tribunal Tributário de 2.<sup>a</sup> Instância), manifestando a intenção de aí apresentar as suas alegações.

Admitido o recurso, foi o mesmo julgado deserto no tribunal recorrido por falta de alegações no prazo a que alude o n.º 3 do artigo 282º do Código de Procedimento e Processo Tributário.

Desta decisão vem então interposto recurso para este Supremo Tribunal Administrativo, no qual se formulam as seguintes conclusões:

1. A recorrente apresentou tempestivamente recurso em que declarou a sua intenção de recorrer e de alegar no Tribunal ”ad quem”.

2. Embora a actual lei processual tributária não refira expressamente a possibilidade de alegar no tribunal de recurso, o certo é que não inviabiliza ou proíbe tal possibilidade;

3. Assim, em defesa do ideal que norteia a recorrente de que lhe seja feita justiça, deverá manter-se aberta a porta a fim de poder apresentar as suas alegações de recurso.

4. O julgador ”a quo” não fez uma interpretação correcta do estipulado no art. 282 do Cód. de Proc.<sup>o</sup> Tributário.

Pelo Ex.<sup>mo</sup> Magistrado do Ministério Público foi emitido parecer no sentido do não provimento do recurso por o julgado ter feito a melhor interpretação do artigo 282 do C.P.P.T., em conformidade com a jurisprudência pacífica e a doutrina que cita.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

A única questão que se coloca no recurso é a de saber se, no âmbito do Código de Procedimento e Processo Tributário, as alegações poderão ser apresentadas no tribunal de recurso.

Prescreve o art.º 282 do Código de Procedimento e Processo Tributário, na parte que aqui releva:

”1. A interposição do recurso faz-se por meio de requerimento em que se declare a intenção de recorrer.

2. O despacho que admitir o recurso será notificado ao recorrente, ao recorrido, não sendo revel, e ao Ministério Público.

3. 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 e, para o recorrido, a partir do termo do prazo para as alegações do recorrente.”

Este número 3 do art.º 282 é perfeitamente claro quanto à obrigatoriedade de apresentar as alegações no tribunal recorrido. Trata-se de uma alteração ao regime previsto no artigo 171 do Código de Processo Tributário. Este permitia expressamente que as alegações fossem apresentadas no tribunal superior desde que manifestada a intenção nesse sentido. Entendeu porém o legislador dever alterar tal possibilidade pelo que não cabe ao intérprete questionar o acerto do decidido mas tão-só cumprir o que a lei estabelece. É certo que o n.º 4 do referido artigo menciona a declaração da intenção de alegar, mas trata-se de um lapso evidente por tal declaração não existir no novo normativo. Onde se lê ”intenção de alegar” terá de ler-se ”intenção de recorrer” por ser esta a declaração que vem prevista no n.º 1 do mesmo artigo. Nos termos desse n.º 4 comina-se com a deserção, aplicável logo no tribunal recorrido, a falta de alegações. Por isso, sendo essa a situação consubstanciada nos autos, não fez mais o M<sup>o</sup> Juiz recorrido que aplicar a lei, não merecendo por isso censura o despacho recorrido.

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, 30 de Outubro de 2002. — *Vítor Meira* (relator) — *Baeta Queiroz* — *Benjamim Rodrigues*.

### Acórdão de 30 de Outubro de 2002.

Recurso n.º 1142/02, Recorrente: Pontisantos - Construção Civil, Ld<sup>a</sup>;  
Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm.<sup>o</sup> Cons.<sup>o</sup> Dr. Fonseca Limão.

Pontisantos - Construção Civil, Lda, inconformada com o acórdão do T.C.A., a fls, 99 e seguintes, que lhe negou provimento ao recurso

que havia interposto da sentença do T.T. de 1ª Instância de Leiria, que lhe julgou improcedente a impugnação deduzida contra a liquidação adicional do IVA, daquele interpôs recurso para este STA., terminando as suas alegações com a formulação do seguinte quadro conclusivo:

- “1) A recorrente impugnou de facto e de direito a decisão recorrida.
- 2) Pondo em causa quer a prova produzida por parte do Meritíssimo Juiz da 1ª Instância, quer invocando fundamentos que implicavam uma alteração da interpretação da factualidade dada como assente, bem como sobre as normas jurídicas aplicáveis ao caso concreto dos autos;
- 3) No Acórdão recorrido entendeu-se que compete à Administração Fiscal a prova do pressuposto que permite o recurso às correcções técnicas no apuramento da matéria tributável, competindo-lhe designadamente, demonstrar os factos que lhe permitiram concluir que a operação a que se refere uma determinada factura é simulada;
- 4) Resulta do teor do Acórdão recorrido que compete à Administração Fiscal o apuramento da prova dos pressupostos que permitiram o recurso às correcções técnicas a que se referem os presentes autos;
- 5) No entanto, no âmbito dos presentes autos, verificamos por um lado que a prova “produzida” por parte da Administração Fiscal constante nos autos não era suficiente para apurar dos verdadeiros fundamentos a pressupostos da utilização das correcções técnicas, e em consequência resulta, por outro lado, que o juiz pode ordenar as diligências de prova que considere necessárias para a descoberta da verdade.
- 6) Ora, parece-nos haver aqui contradições na fundamentação do Acórdão recorrido, por um lado, admite-se que era à Administração Fiscal a quem incumbia a prova, admite, por outro lado, que tal prova não era suficiente, aceitando-se para isso a intervenção do julgador para aferir da veracidade da prova.
- 7) A intervenção do julgador da 1ª Instância, nomeadamente produzindo prova não serve para justificar a insuficiência de elementos indicados por parte da Administração Tributária.
- 8) Não se faz assim uma correcta interpretação dos artºs 40º, 76º, 78º, 133º e 135º do C.P.T., violando-se ainda o artigo 660º e 668º do C.P.C.
- 9) No mesmo Acórdão recorrido reconhece-se que os fundamentos de facto e de direito são insuficientes, todavia ainda assim entendendo que apenas constitui nulidade quando ocorrer total omissão dos fundamentos de facto e de direito.
- 10) Na verdade, ao considerarmos como insuficiente um fundamento, obviamente que este impede um conhecimento total por parte de a quem é dirigido, impedindo um cabal conhecimento da sua amplitude e do seu alcance.
- 11) Importunando assim uma defesa em conformidade sobre esses fundamentos.
- 12) No acórdão recorrido não se esclarece nem se interpreta devidamente os fundamentos indicados na decisão impugnada.
- 13) Não compreendemos o argumento de que o dever de fundamentação só existe em relação às decisões judiciais e não em relação aos argumentos nelas utilizados.
- 14) São os argumentos que fazem as decisões e, deste modo, é impossível impugnar uma decisão sem impugnar os fundamentos nela consignados.

15) No Acórdão recorrido classificam-se os vícios invocados pela recorrente com vícios de julgamento, não se fazendo uma análise desses fundamentos, nem se realizando uma análise devida sobre esses fundamentos.

16) O Acórdão recorrido é nulo.

17) A sentença recorrida viola o disposto nos:

- a) Artigos 13º, 202º, 204º e 206º do C.P.P.
  - b) Artigos 16º, 17º, 21º, 22º, 40º, 76º, 78º, 133º, 135º, 120º, 142º, 143º e 144º do Código de Processo Tributário.
  - c) Artigos 100º, 124º e 125º do Código de Procedimento Administrativo;
  - d) Artigos 174º, 175º, 176º, 177º e 178º do Código Processo Penal;
  - e) Artigo 50º do DL. nº 20-A/90 de 15 de Janeiro.
  - f) Artigos 660º e 668º do C.P.C.
- Não foram apresentadas contra-alegações.
- O Exmº Magistrado Mº Pº, junto deste S.T.A., foi de parecer que o recurso não merece provimento.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

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

Registe-se, antes de mais, que os recursos se destinam a modificar as decisões recorridas (artºs 676º nº 1 e 690º nº 1 do C.P. Civil). Assim, porque a decisão ora recorrida é o acórdão do T.C.A., a fls. 99 e seguintes, apenas dele nos ocuparemos.

Nas primeiras oito conclusões afirma a recorrente ocorrer contradição na fundamentação do acórdão recorrido.

Isto porque, por um lado, admite-se que era à A.F. a quem incumbia a prova e, por outro lado, admite-se que tal prova não era suficiente, no que concerne ao apuramento dos verdadeiros fundamentos e pressupostos da utilização das correcções técnicas.

A dado passo, escreveu-se no acórdão recorrido o seguinte:

“... é à A.F. que compete a prova dos pressupostos que, afastando a presunção da veracidade da declaração, lhe permitiram o recurso às correcções técnicas no apuramento da matéria tributária ... competindo-lhe, designadamente, demonstrar os factos que lhe permitiram concluir que a aquisição a que se refere uma determinada factura é simulada”.

E, mais adiante:

“No caso *sub judice* os indícios recolhidos pela A. F. foram suficientes para que esta concluisse que a operação subjacente à factura em causa é simulada e, na verdade, face à prova produzida, os “factos-índice” apurados, valorados segundo um critério de experiência comum, são bastante para que se conclua que a factura é fictícia.”

Assim, contrariamente ao que sustenta a recorrente, o acórdão recorrido concluiu ser suficiente a prova produzida pela AF no que concerne aos pressupostos do recurso às correcções técnicas.

Não ocorre, pois, a pretendida contradição na fundamentação da peça recorrida.

De resto, recorda-se, a contradição relevante para efeitos de nulidade situa-se entre os fundamentos e a decisão e não entre fundamentos entre si (v. artº 668º nº1 al. c) do C.P.Civil).

Improcedem, assim, as ditas conclusões.

Nas demais conclusões suscita-se uma questão que parte de uma premissa que não tem qualquer apoio no texto do acórdão recorrido.

Alega a recorrente que neste se reconhecem que os fundamentos de facto e de direito, planados na sentença da 1ª Instância, eram

insuficientes, tendo-se entendido que apenas constitui nulidade a total omissão dos fundamentos de facto e de direito.

Escreveu-se no acórdão recorrido:

“Quando a sentença não especifique os fundamentos de facto e de direito que justifiquem a decisão é nula (artº 144º nº 1, do C.P.T. e 668º al. b) do C.P.C.). No entanto, quanto à fundamentação de direito, só constitui nulidade a sua omissão total, como resulta do artº 144º do C.P.T. e a jurisprudência tem vindo a afirmar reiteradamente.

Ora, manifestamente, na sentença recorrida não há total omissão dos fundamentos de direito. Pode ou não concordar-se com eles, mas isso é uma discussão que se situa já no domínio da validade substancial da sentença.

Acresce que o dever da fundamentação só se verifica em relação às decisões e não aos argumentos que nelas são utilizados.”

Daqui se conclui, à evidência, que o acórdão recorrido jamais afirmou serem insuficientes os fundamentos de facto e de direito constantes da sentença da 1ª Instância.

De qualquer forma, reafirma-se que, como decorre dos artºs 205º nº 1 do C.R.P., 142º nº 2 do C.P.T. e 659º nºs 2 e 3 do C.P. Civil, o dever de fundamentar só ocorre em relação às decisões judiciais e não já em relação aos respectivos argumentos.

Por outro lado, o acórdão recorrido pronunciou-se sobre todas as questões que haviam sido suscitadas e fê-lo de forma criteriosa e adequada, em termos que não merecem reparo, pelo que forçoso é concluir que não padece de nulidade ou erro de julgamento, saindo ílese de todas as conclusões do recurso.

Termos em que se acorda em negar provimento ao recurso.

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

Lisboa, 30 de Outubro de 2002. — *João Plácido da Fonseca Limão* (relator) — *Ernâni Figueiredo* — *Lúcio Barbosa*.

## Acórdão de 30 de Outubro de 2002.

### Assunto:

*Graduação de créditos — Impostos indirectos — IVA — Contribuições à Segurança Social — Privilégios creditórios.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *O limite temporal estabelecido no artº 736º nº 1, 1ª parte, do Cód. Civil não se aplica aos impostos indirectos, tal como o IVA.*
- 2 — *Nem aos créditos das Caixas de Previdência previstos no artº 10º do Dec-Lei n.º 103/80, de 09/05, normativo que, como lei especial, prevalece sobre a lei geral.*

Recurso n.º 1291/02 em que são recorrente Fazenda Pública e recorrido António da Silva Carvalho. Relator, o Ex.mo 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 1.ª Instância do Porto, na medida em que julgou não verificados os créditos reclamados referentes a IVA de 1994 a 1997 e as contribuições à Segurança Social relativas aos anos de 1995 a 1997.

Fundamentou-se a decisão em que, ao concurso de credores, apenas são admitidos os créditos que gozam de garantia real sobre os bens penhorados, abrangendo a garantia “apenas o ano da penhora e os três anos anteriores”, tendo a penhora sido efectuada em 2001.

A Fazenda recorrente formulou as seguintes conclusões:

“- Os créditos do Estado por impostos indirectos, categoria na qual se encontra o IVA, gozam da garantia de privilégio mobiliário geral, devendo ser pagos com preferência a quaisquer outros, sem limite temporal estabelecido, nos termos do Artº 736º, nº 1, 1.ª parte, do Código Civil.

- Não se aplica aos impostos indirectos o limite temporal estabelecido na 2.ª parte do nº 1, do mesmo preceito, mas tão-só aos impostos directos,.

- Os créditos de prestações à Segurança Social gozam de privilégio mobiliário geral, sem limitação temporal, nos termos do disposto nos Artºs 10º e 11º do DL 103/80, de 09/05.

- A dita sentença recorrida, ao não considerar verificados os créditos de IVA de 1994, 1995, 1996 e 1997 e os de prestações à Segurança Social de 1995, 1996 e 1997, violou o disposto nos Artºs. 736º, nº 1, 1ª parte do Código Civil e Artº 10º e 11º do DL 103/80, de 09/05.

Termos em que deve ser dado provimento ao recurso, revogando-se a dita sentença recorrida.”

O Ex.mo Magistrado do MP emitiu parecer no sentido do provimento do recurso, por procederem os respectivos fundamentos pois o segmento “inscritos para cobrança, no ano corrente da penhora, ou acto equivalente, e nos dois anos anteriores”, do nº 1 do Artº 736º do C.Civil refere-se apenas aos impostos directos e não também ... aos indirectos, como o IVA” e, por outro lado, “os artºs 10º e 11º do DL nº 103/80, de 9 de Maio, não estabelecem qualquer limite temporal para a garantia muito menos como o estabelecido no dito Artº 736º do C.Civil”.

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

Vejamos, pois:

Pelo privilégio creditório, a lei concede aos respectivos credores, independentemente de registo e em atenção à causa do crédito, a faculdade “de serem pagos de preferência a outros” — Artº 723º do Cód. Civil.

E o Artº 736º nº 1 do mesmo diploma concede privilégio mobiliário geral ao Estado e autarquias locais, “para garantia dos créditos por impostos indirectos, e também pelos impostos directos inscritos para cobrança no ano corrente na data da penhora, ou acto equivalente, e nos dois anos anteriores”.

Pelo que se não estabelece aí qualquer limite temporal para os impostos indirectos.

Como referem Pires de Lima e Antunes Varela, in *Cód. Civil Anotado*, 4ª edição, vol. 1.º, p. 757, nota 1, "pelo que respeita aos impostos indirectos conservou-se, em princípio, o privilégio mobiliário geral sem limitações quanto aos anos de cobrança ... referindo-se o limite temporal apenas aos impostos directos...".

Ora, como aliás se assinala na decisão recorrida, o IVA em causa é um imposto indirecto pelo que não conhece, no ponto, qualquer limitação temporal.

Cfr. ainda, Alfredo de Sousa e J. Paixão, CPT, Anotado, 2ª edição, p. 718, nota 31:

E o Acd's do STA de 25/Jan/95 Rec. 18.673 e 21/4/93 Rec. 15.933.

E o mesmo se diga, *mutatis mutandis*, para as contribuições à Segurança Social.

Também o Artº 10º do Dec-Lei n.º 103/80 de 09/05 não estabelece qualquer prazo para os respectivos créditos.

Normativo que, como lei especial, prevalece sobre a lei geral. Cfr. o recente ac. do STA, de 10/07/02 Rec.181/02.

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, revogando-se a sentença recorrida e graduando-se os créditos do modo que segue:

1) Os créditos exequendos e reclamados provenientes de IVA e IRS e respectivos juros de mora.

2) Os créditos da Segurança Social e respectivos juros de mora.

3) Os restantes créditos exequendos - Contribuição Autárquica e Sisa e respectivos juros de mora.

Sem custas.

Lisboa, 30 de Outubro de 2002. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Almeida Lopes* — *António Pimpão*.

## Acórdão de 30 de Outubro de 2002.

### Assunto:

*Oposição; fundamentos; legalidade abstracta e concreta da liquidação.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*A ilegalidade abstracta da liquidação constitui fundamento de oposição, previsto no artº 204º nº 1 al. a) do C.P.P.T., traduzindo-se na ilegalidade da lei cuja aplicação é feita.*

*A ilegalidade concreta da liquidação é fundamento de oposição, porém, apenas no circunstancialismo previsto no artº 204º nº1 al. h) do C.P.P.T.*

*Invoca-se a ilegalidade concreta da liquidação quando se alega que as disposições legais ao abrigo das quais o acto tributário foi praticado o não consentem.*

Recurso n.º 1303/02. Recorrente: Luís Moreira Sá Monteiro; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Cons.º Dr. Fonseca Limão.

João Luís Moreira Sá Monteiro, inconformado com o despacho do M.º Juiz do T. T. de 1.ª Instância do Porto, que liminarmente

lhe indeferiu a oposição que havia deduzido à execução fiscal para cobrança coerciva de IRS, daquele interpôs recurso para este S.T.A., terminando as suas alegações com a formulação do seguinte quadro conclusivo:

"1 - Baseou a oponente a sua oposição na alínea a) do n.º 1 do artº 204º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, ou seja" inexistência do imposto taxa ou contribuição nas leis em vigor à data dos factos . . ."

2 - Para esse desiderato o oponente alegou a inexistência de qualquer norma de incidência objectiva e específica relativa à aquisição de viaturas em sistema de *leasing* da entidade patronal, dado não existir um tipo legal correspondente.

3 - Alegou ainda, que por inexistência de norma, tal liquidação adicional era inconstitucional, ilegal e ilegítima, porquanto, existia um vazio legal, que só veio a ser preenchido com a publicação do D.L. 198/2001 de 03 de Julho.

4 - Tanto mais que estamos perante uma situação de ilegalidade abstracta da liquidação, que o Meritíssimo Juiz "a quo", assim não qualificou, mas efectivamente ocorreu, pois esta reside na inexistência de uma lei, logo, a liquidação ter-se-ia por inexistente, até porque foi realizada indevidamente e por apelo a normativos inaplicáveis ao caso, como eram os art's 2º e 23º do C.I.R.S.

5 - Acresce ainda, que mesmo a existir uma lei que regulasse situações análogas, a norma não podia em caso algum ser aplicada, dado a proibição de interpretação extensiva e analógica em sede do direito tributário, como emana da própria lei fundamental, no seu artº 106º.

6 - Decorre mesmo da alínea a) do n.º 1 do artº 204º do C.P.P.T. que o acto que aplica norma inconstitucional a não ser nulo, não será também meramente anulável, em face do regime legal previsto no Código do Procedimento Administrativo que, no n.º 2 do seu artº 136º adaptado à matéria de Contencioso Tributário, estabelece que o acto anulável é passível de impugnação perante os tribunais nos termos da legislação do respectivo contencioso.

7 - Contudo e porque, quanto a nós, aqui reside a "vexata questio", decorridos esses prazos o acto deixaria de ser impugnado, com base em vícios sancionáveis com a anulabilidade o que, salvo melhor opinião, não é das situações enquadráveis na alínea a) do n.º 1 do artº 204º do C.P.P.T., pois que ainda que o acto de liquidação seja notificado ao contribuinte e este não o impugne tempestivamente, não está precludido o recurso ao processo de oposição em questão de ilegalidade em abstracto da execução, sob pena de os interessados ficarem definitivamente arredados de discutir essa legalidade por falta de norma aplicável.

8 - E atendendo ainda, aos princípios da legalidade e tipicidade, enquanto princípios imperativos em matéria de Direito Fiscal, não poderia existir qualquer acto de liquidação, adicional ou não, resultando daí também a legitimidade do oponente para deduzir oposição à execução fiscal visando a extinção desta e a consequente absolvição do executado da instância executiva, pela demonstração (alínea a) do n.º 1 do artº 204º do C.P.P.T.) do infundado da pretensão do exequente.

Não foram apresentadas contra - alegações.

O Exmº Magistrado do Mº Pº foi de parecer que o recurso não merece provimento.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

A oposição foi indeferida liminarmente por ter como suporte a ilegalidade concreta da liquidação da dívida exequente e não poder acolher-se na alínea h) do C.P.P.T. pois que o oponente teve oportunidade de impugnar a liquidação.

Contra este entendimento, sustenta o recorrente que o disposto no artº 204º nº 1 al. a) do C.P.P.T. constitui credencial bastante para a dedução da oposição nos termos em que foi.

A questão a decidir é, pois, a de saber, se os factos alegados na petição inicial são susceptíveis de integrar o fundamento previsto no artº 204º nº 1 al. a) do C.P.P.T.

Dispõe esta disposição legal, no seguimento que ora interessa, o seguinte:

Constitui fundamento de oposição a inexistência do imposto, taxa ou contribuição nas leis em vigor à data dos factos a que respeita a obrigação.

Segundo Jorge de Sousa (C.P.P.T. anot. , 3.ª ed., pág. 971) “está-se, aqui, perante aquilo que se designa por ilegalidade abstracta da liquidação, por a ilegalidade não residir directamente no acto que faz a aplicação da lei ao caso concreto, mas residir na própria lei cuja aplicação é feita, não sendo, por isso, a existência de vício dependente da situação real a que a lei foi aplicada mas do circunstancialismo em que o acto foi praticado.

...

A ilegalidade é abstracta porque, afectando a própria lei, não depende do acto que faz a sua aplicação em concreto”.

Alega o recorrente que “no caso em apreço, inexistente comando legal que determinasse a liquidação adicional do imposto, tendo este sido realizado com base no artigo 2º e 23º do C.I.R.S.”.

O que o recorrente afirma é que os artºs 2º e 23º do CIRS não consentem a liquidação, nem qualquer outra disposição legal.

Mas assim sendo, forçoso é reconhecer que não erigiu como fundamento da oposição a ilegalidade abstracta da liquidação.

Na verdade, não alega o recorrente a ilegalidade dos artºs 2º e 23º do CIRS, ao abrigo dos quais a liquidação foi efectuada.

Assim sendo, há-de concluir-se que não erigiu como fundamento da oposição a ilegalidade abstracta da dívida exequenda.

Por outro lado, ao alegar que nem os artºs 2º e 23º do CIRS, nem qualquer outra disposição legal facultavam a liquidação, mais não faz do que imputar um erro ou vício ao acto de liquidação.

Daí que, como se referiu no despacho recorrido o fundamento da oposição reside na ilegalidade concreta da liquidação, o qual só no circunstancialismo previsto na alínea h) do artº 204º nº 1 pode ser invocado, o que não é o caso, pois que o recorrente teve oportunidade de impugnar o acto tributário.

Em suma, o oponente fundou a oposição não na ilegalidade abstracta da liquidação mas sim na ilegalidade concreta o que, como vimos, lhe era vedado, impondo-se, como aconteceu, a rejeição liminar da oposição, nos termos do artº 209º nº 1 al. b) do C.P.P.T.

Termos em que se acorda em negar provimento ao recurso. Custas pelo recorrente, fixando-se a procuradoria em 50%.

Lisboa, 30 de Outubro de 2002. — *João Plácido da Fonseca Limão* (relator) — *Ernâni Figueiredo* — *Lúcio Barbosa*.

## Acórdão de 30 de Outubro de 2002.

### Assunto:

*Recurso jurisdicional. STA. Insindicabilidade da matéria de facto. Conclusão de facto. Fusão de sociedades. Avaliação de campos de golfe. Valor comercial de mercado. Reintegrações.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*I — Nos processos inicialmente julgados pelo Tribunal Tributário de 1.ª Instância o Supremo Tribunal Administrativo apenas conhece de direito.*

*II — Fixada a matéria de facto pelo Tribunal Tributário de 2ª Instância, o Supremo Tribunal Administrativo tem de acatar o assim decidido, a menos que haja ofensa de 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.*

*III — Se o Tribunal de recurso (TCA) valora o probatório de forma diversa do tribunal de 1.ª instância, concluindo, diversamente deste, que o preço por metro quadrado está fixado (quantificando-o), estamos perante um julgamento em matéria de facto.*

*IV — Fixado um valor a campos de golfe para efeito de fusão de sociedades, nada impede que esse valor seja utilizado para efeitos de amortização / reintegração.*

*V — Em tal caso não há violação do disposto no n.º 3 do art. 7.º da Portaria n.º 737/81, de 29/8.*

Recurso n.º 26 364. Recorrente: LUSOTUR GOLFES — Sociedade de Construção e Gestão de Golfes, S.A. Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex<sup>mo</sup> Juiz Conselheiro Lúcio Barbosa.

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

1. LUSOTUR GOLFES — , Sociedade de Construção e Gestão de Golfes, S.A., com sede em Vilamoura, Quarteira, empresa que veio a incorporar, por acto notarial de cisão-fusão, o património da extinta SIMPOURA IMOBILIARIA, S.A., impugnou judicialmente, junto do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Faro, a liquidação adicional de IRC do ano de 1989.

Alega vício de violação de lei.

O Mm. Juiz daquele Tribunal julgou a impugnação parcialmente procedente, anulando a liquidação impugnada, mas recusando à impugnante o direito a juros indemnizatórios.

Inconformados, recorreram para o TCA quer a impugnante, quer a Fazenda Pública.

O TCA, por acórdão de 13 de Fevereiro de 2001, concedeu provimento ao recurso da FP, revogou a sentença recorrida, mantendo a liquidação impugnada, e, em consequência, não tomou conhecimento do recurso interposto pela impugnante.

Esta, não se conformou com o assim decidido, interpondo recurso de tal acórdão para este Supremo Tribunal, formulando as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

1) Aquando da realização da fusão, o R.O.C. pediu a indicação de um técnico de engenharia para o auxiliar na realização de uma avaliação dos campos de golfe e construções adjacentes ou de apoio junto a eles existente.

2) Tal avaliação destinava-se no essencial a credibilizar a operação de fusão que se realizou já no longínquo ano de 1988, sendo certo que, ao menos por aplicação analógica, esse procedimento deve ser considerado exigível, face ao disposto no art. 28.º do CSC.

3) Ao Sr. Perito avaliador não foram dadas quaisquer indicações com vista ao problema concreto das futuras e eventuais amortizações ou reintegrações.

4) Daí que, no seu trabalho de avaliação, o Sr. Perito de engenharia não se tenha preocupado minimamente com o problema jurídico-fiscal da amortização das terras puras.

5) E o R.O.C. limitou-se a confirmar e aceitar como bons para a operação da fusão realizada, os trabalhos de avaliação realizados pelo Sr. Eng. Ruivo Dragão.

6) Até porque se tratava de trabalho feito por técnico competente sobre matérias que pela sua complexidade e tecnicidade não estavam e não seria exigível que estivessem ao alcance do R.O.C.

7) À data em que o Sr. Eng. Ruivo Dragão efectuou o seu trabalho não dispunha então de prática suficiente deste tipo de avaliações incidente sobre campos de golfe.

8) Sucedeu, todavia, que, após a referida data de 1988, teve o Sr. Eng. Ruivo Dragão oportunidade de efectuar avaliações de outros campos de golfe e de terrenos adquiridos para construção de futuros campos.

9) Daí o relevo e interesse quer do esclarecimento escrito que veio entretanto carrear para os autos (e que mereceu a corroboração do R.O.C.) quer do minucioso depoimento que prestou na audiência de julgamento.

10) De todo o modo, a verdade é que os campos de golfe em causa já estavam construídos quando foram adquiridos em consequência da referida operação de fusão efectuada entre a Lusotur Golfes, SARL, e a Simoura.

11) Não foram adquiridos terrenos ou terras puras para nelas se construir campos de golfe.

12) Sendo assim, como é, haverá que entender-se que os campos de golfe são prédios urbanos, com artigos matriciais e registo adequado na competente Conservatória.

13) Portanto, tal como acontece quando se compra uma edificação urbana, atento o disposto nos preceitos do art. 32.º, 1, b) do CIRC e do ponto 3. do n.º 7 da Portaria n.º 731/81, de 29/8, ao tempo aplicável (sendo que agora a matéria é regida pelo art. 11.º, 3, do Dec. Regulamentar n.º 2/90) as construções são amortizáveis em 75%.

14) O problema existente foi, no essencial, criado pela repartição de finanças competente.

15) De facto, a avaliação em causa não foi feita com o objectivo de se determinar o valor das terras puras, o que não interessava face ao fim a que ela se destinava.

16) Não poderia a AF era aproveitar-se de uma referência equívoca a valor de terrenos constante da avaliação realizada para efeito de

fusão, para retirar aos campos de golfe as prerrogativas de que gozam os prédios urbanos.

17) Por outro lado, não poderia o douto acórdão recorrido deixar de valorizar devidamente os esclarecimentos complementares prestados pelo Sr. Perito Eng. Ruivo Dragão e pelo R.O.C.

18) Também haveria que se considerar relevante, como aconteceu em 1ª Instância, o depoimento prestado pelo mencionado perito de engenharia, já na óptica da questão específica da determinação do valor das terras puras, problema que constituía uma compreensível lacuna na avaliação efectuada.

19) De igual modo, deveria o douto acórdão recorrido valorizar devidamente o trabalho de peritagem levado a cabo por técnicos competentes dos quais um pertence aos quadros da Direcção-Geral de Turismo, o qual aponta no sentido da existência de terras puras nos prédios urbanos chamados campos de golfe e do seu valor relativo em relação ao todo.

20) Aliás, o referido perito de engenharia começou por determinar um mero valor global para os campos de golfe em causa e só depois foi confrontado com um pedido complementar da recorrente para autonomizar, ainda que formalmente apenas, alguns dos elementos da complexa realidade constituída pelos campos de golfe.

21) Com efeito, era convicção da sociedade Lusotur Golfes, SARL e do R.O.C. que a existência no trabalho de avaliação de algumas referências concretas era de molde a torná-lo mais perceptível e credível para quem o tivesse de apreciar na perspectiva da fusão a efectuar.

22) No exercício da estratégia referida, o mencionado perito avaliador considerou, de um lado, as parcelas ditas terrenos (campos) de golfe e de outro, as demais, tendo atribuído àquelas os valores de 751.200 contos, para o campo de golfe n.º 1, e de 764.000 contos, para o campo de golfe n.º 2, montantes estes muito elevados por se ter em conta não só as terras puras como ainda as infra-estruturas golfísticas que as enformavam.

23) Por outro lado, interessa relevar que o valor dos terrenos de golfe, mesmo com arrelvamentos, não tem comparação com o dos terrenos em que se construam edificações.

24) O valor das manchas para construção urbana, as chamadas manchas negras, terá de ser sempre mais elevado do que o restante.

25) Por outra parte, interessa acentuar que, até pela considerável área normalmente envolvida, o valor das terras puras, nas quais se construam campos de golfe, terá de ser sempre bastante diminuto relativamente àquelas em que se efectuem construções (e mesmo em relação a outras).

26) Diferentemente do que se decidiu no douto acórdão recorrido, acontece que a douta decisão de 1ª instância atendeu devidamente à ampla prova produzida e fez correcta aplicação das disposições legais aplicáveis ao caso.

27) Não releva vir agora dizer-se que o relatório inicial do perito avaliador não suscitou reparos às empresas envolvidas nos contratos de fusão já que a avaliação feita não se destinava a prevenir situações relacionadas com amortizações ou outras que o Fisco entenda dever suscitar.

28) Tais fusões ter-se-iam realizado mesmo que se tivesse chegado a valores diversos e quiçá sem a respectiva realização.

29) A douta decisão de 1ª Instância reconheceu e aceitou que os campos de golfe, com terrenos arrelvados, dispositivos de rega, buracos

de recepção das bolas e construções acessórias, são realidades perecíveis, com duração que normalmente não excede o prazo de 10 anos.

30) Por outro lado, também atendeu, como já fizera a AF, a que os campos de golfe são prédios urbanos inscritos na matriz e dotados das competentes cadernetas prediais.

31) Sendo assim, como é, a douda decisão de 1ª Instância merecia ser confirmada pelo doudo acórdão recorrido, já que fez correcta aplicação do direito aos factos ao julgar aplicável ao caso o disposto, nomeadamente no ponto 3. do n.º 7 da Portaria n.º 737/81, referida, ao tempo aplicável, isto em conformidade com a prática nesta matéria de outras empresas do ramo.

32) Impõe-se, pois, venha a ser revogado o doudo acórdão recorrido e totalmente confirmada a douda sentença, salvo em relação à condenação no pagamento dos juros indemnizatórios.

33) No aliás doudo acórdão recorrido não foi possível conhecer da decisão de 1ª Instância, neste particular.

34) Ora, a verdade é que na douda sentença da 1ª Instância exprime-se a convicção inexacta de que o imposto adicional cuja anulação foi decretada não havia sido pago.

35) Porém, a verdade é que a ora recorrente efectuou o pagamento do imposto adicional em causa, como foi feito constar dos autos, na sequência da notificação da douda decisão recorrida.

36) Aliás se o pagamento do imposto não tivesse sido efectuado, estaria a correr a competente execução pelo Tribunal recorrido, o que naturalmente não sucede.

37) Acresce que à FN recorrida incumbia prestar nos autos, quando notificada para o efeito, toda a informação existente sobre este caso da recorrente e nomeadamente a existência do pagamento.

38) Assim efectuado, como foi, o pagamento do imposto adicional anulado pela mencionada douda sentença, nada obsta a que deva ocorrer a condenação da FN no pagamento dos mencionados juros indemnizatórios, como se prevê no art. 24.º, n.ºs 1 e 5 do CPT.

39) Aquela, aliás, mui douda decisão da 1ª instância, de cujo recurso não se conheceu no doudo acórdão recorrido, violou ou não aplicou, nomeadamente, o disposto no referido art. 24.º, n.ºs 1 e 5 do CPT.

40) O doudo acórdão recorrido violou ou não aplicou, nomeadamente o disposto nos referidos art.ºs. 32.º, 1, b) do CIRC, ponto 3. do n.º 7 da referida Portaria 737/81, de 29/8 (a que corresponde actualmente o Dec. Regulamentar n.º 2/90, de 12/1), ao tempo aplicável.

41) Impõe-se assim que, dando-se provimento ao presente recurso, se proceda à revogação do doudo acórdão recorrido e em consequência se mantenha a anulação da liquidação do referido adicional relativo ao ano de 1989, decretado pela sentença da 1ª Instância, com as legais consequências.

42) Em resultado do provimento, deverá conhecer-se neste STA do recurso interposto da decisão da 1ª Instância em matéria de juros indemnizatórios, nos termos sobreditos, com as legais consequências.

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

Idêntica perspectiva é sublinhada pelo EPGA, no seu doudo parecer. Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

Defendem ambos que o recurso versa matéria de facto, insindicável por este STA.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2. É a seguinte a matéria de facto fixada no TCA:

a) A impugnante é sucessora contratual de Simoura Imobiliária, SA, antes designada por Simoura - Sociedade de Gestão e Investimento Imobiliário, SA.

b) Em resultado de exame à escrita levada a efeito à Simoura - Sociedade de Gestão e Investimentos Imobiliários, SA, pela Inspeção-Geral de Finanças, relativamente ao ano de 1989, veio esta a concluir ter a impugnante deduzido um excesso de reintegrações no montante de 75.987.710\$00, dado que calculou como custos de exercício 75% do valor contabilístico dos aludidos campos de golfe e campo de prática de golfe (no valor total de 1.500.756.562\$00).

c) Aquando da sua constituição - em 29/6/88 - a realização do seu capital social no montante de 2.500.000 contos foi feita por entrada de dinheiro de 400.000 contos e por entrada de imóveis por parte da accionista Lusotur, SA, no valor de 2.100.000 contos, constituídos eles pelos campos de golfe n.º s. 1 e 2, pelo clube de golfe n.º 2 e pelo campo de prática de golfe n.º 2. Tais campos constituem os prédios urbanos dos art.ºs. 2.890.º, 2.889.º e 5.618.º, da freguesia de Quarteira, e foram atribuídos a tais campos os valores de 1.000.000 de contos, 950.000 contos e 45.000 contos, respectivamente.

d) Aquando da realização da constituição do pacto social havia sido feito o respectivo relatório por um revisor oficial de contas, nos termos do art. 28.º do Código das Sociedades Comerciais, que não abrangeu, todavia, o campo da prática de golfe.

e) Em tal relatório foram atribuídos aos terrenos dos referidos campos de golfe n.º s. 1 e 2, os valores de 751.200 contos e 764.400 contos como valor comercial de mercado, sendo que tais terrenos tinham as áreas de 626.000 m<sup>2</sup> e 637.000 m<sup>2</sup>, tudo respectivamente.

f) O aludido campo de prática de golfe tinha a área de 37.000 m<sup>2</sup>.

g) A construção de um campo de golfe implica essencialmente a sua modulação feita por arquitecto projectista o que muito o valoriza se for bem feita e por técnico de nomeada e consequentemente o onera com o custo desse projecto, a terraplanagem respectiva, a sua drenagem, a abertura dos respectivos buracos e o seu cultivo com relvas e turfás.

h) Em regra, o custo do terreno para a construção de um campo de golfe, representa entre 20% a 30% do valor total do respectivo investimento.

i) As infra-estruturas de tais campos necessitam de ser renovadas de 10 em 10 anos, em média.

j) Por virtude do excesso encontrado nas ditas reintegrações foi apurado um lucro tributável corrigido de 97.248.919\$00, tendo sido apurado o IRC do ano de 1989 na importância de 20.056.982\$00, com a data limite de pagamento de 27/2/95.

k) O imposto impugnado foi pago em 13/4/95.

3. Vejamos a questão central do recurso, a qual tem a ver com o valor do terreno para efeitos fiscais (valor a considerar para efeito de amortizações / reintegrações).

Pois bem.

Diremos desde já que não está em causa, ao cabo e ao resto, o probatório do acórdão recorrido, mas sim o enfoque que este lhe dá.

Na verdade, o probatório do acórdão recorrido é idêntico ao da sentença de 1ª Instância.

O que acontece é que, do mesmo probatório, ambas as decisões partem para conclusões diversas.



Nada melhor do que transcrever as decisões na parte que ora interessa:

A sentença de 1ª Instância, face ao probatório, considerou que: «... Segundo o Plano Oficial de Contabilidade (POC), revisto e aprovado pelo DL 410/89, de 21/11, a conta 421 respeita a terrenos e recursos naturais, referindo que são ainda registados nesta conta os terrenos subjacentes a edifícios e outras construções, mesmo que tenham sido adquiridos em conjunto e sem indicação separada de valores. Quando não haja elementos concretos para a sua quantificação, adoptar-se-á o critério que for mais adequado.

No domínio, porém, do primitivo POC aprovado pelo DL 47/77, de 7/2, havia sido aprovada a Portaria n.º 737/81, que no seu art. 7.º veio a estabelecer o modo de cálculo das reintegrações e amortizações.

«O n.º 3 do art. 7.º veio depois a ser alterado pela Portaria n.º 85/88, de 9/2. Diz tal n.º 3 que “em relação aos imóveis adquiridos sem indicação expressa, do valor do terreno subjacentes a edifícios e outras construções deverá este valor ser estimado pelo contribuinte com base em cálculo devidamente fundamentado. Na falta de elementos concretos para a valorização do terreno deverá atribuir-se a este, para efeitos de evidenciação na contabilidade, 25% do valor global».

«Da prova produzida no seu conjunto resulta que à data em causa (exercício do ano de 1989) *altura em que as realidades em causa já há muito existiam, não era possível determinar com segurança, nem pouco mais ou menos, qual o valor subjacente dos terrenos a tais realidades, campos de golfe n.ºs 1 e 2 e campo de prática de golfe n.º 2.*

“Com efeito, a avaliação feita em 1988 ... teve como objectivo determinar o valor comercial, então, de tais realidades sendo que não era então possível proceder de outro modo.

“Donde resulta assim que as amortizações feitas pela impugnante o foram correctamente, sendo consequentemente ilegal a correcção feita pela administração fiscal».

Quer isto dizer que o Mm. Juiz de 1ª Instância entendeu que não eram de considerar os valores da avaliação dos terrenos feitos em 1988, pelo que entendeu aceitável a perspectiva da impugnante que atribuiu aos terrenos em causa para efeito de reintegração, o valor de 25%.

É outra a perspectiva do acórdão recorrido, que encontra um valor diverso para os terrenos em questão.

Escreveu-se no acórdão sob censura, depois de se transcrever o relatório de avaliação dos campos de golfe, referido nas alíneas c) e e) do probatório.

«Sendo assim ... entendemos que, ao contrário do entendimento da decisão recorrida, não só era possível determinar o valor dos terrenos, como o mesmo estava claramente determinado para efeitos de amortização.

“O valor global da avaliação ... serviu às impugnante para efectuar o cálculo da amortização. Ora, se a avaliação separava o valor dos terrenos do das construções urbanas ali implantadas para apoio aos campos de golfe e do custo de construção dos próprios campos, não vemos que dificuldade existia em apurar o valor dos terrenos, pois bastaria efectuar, tal como fez a AF, uma operação matemática».

E adiante:

«É certo que a avaliação efectuada teve como objectivo determinar o valor comercial. Mas era esse exactamente o objectivo a conseguir, uma vez que havia que determinar o valor a considerar para efeitos

de realização do capital de entrada da Lusotur no capital social da impugnante.

É claro que só o valor comercial à data da entrada daquela no capital social da impugnante era relevante, sob pena de se falsear o valor da realização.

A impugnante não contestou oportunamente o valor da avaliação nem das respectivas parcelas, só o fazendo agora por entender que o terreno “puro” não é susceptível de avaliação e entender que o valor considerado pela AF é exagerado.

Todavia, o relatório de avaliação conclui fundamentadamente .pelo valor de 1.200\$00 por m2 de terreno.

Ora, se se tratasse de terreno para construção “tout court”, o seu valor seria de 5.000\$00.

... Portanto temos um valor global apurado em avaliação não contestada pela impugnante e realizada em data próxima da amortização. Não oferecendo dúvidas os valores das construções e demais investimentos realizados nos respectivos campos, o valor dos terrenos puros há-de resultar da diferença entre aqueles valores e o valor global.

De todo o modo, o relatório foi claro ao considerar o valor médio do terreno de 1200\$00 por m2 ... , sendo certo que tal valor é substancialmente inferior ao valor do terreno se este fosse considerado para construção, caso em que ... rondaria os 5.000\$00 por m2. ... ».

Quer isto dizer que o acórdão recorrido, perante uma mesma factualidade vazada no probatório tirou uma conclusão diversa.

Para a sentença recorrida não havia um valor fixado para os terrenos, para efeitos de amortização/reintegração.

Pelo contrário, para o acórdão recorrido, esse valor existia e estava quantificado.

Que dizer?

Diremos desde já que não se entende porque razão o Mm. Juiz de 1ª instância considerou que ... “a avaliação feita em 1988. ... teve como objectivo determinar o valor comercial, então, de tais realidades sendo que não era então possível proceder de outro modo”, pelo que “resulta assim que as amortizações feitas pela impugnante o foram correctamente, sendo consequentemente ilegal a correcção feita pela administração fiscal».

Na verdade, não se entende porque razão os valores encontrados pela dita avaliação não servem.

Afigura-se-nos pois que as razões invocadas pela 2ª Instância, e que acima transcrevemos, são inteiramente correctas.

E não nos parece que as várias objecções suscitadas pela recorrente nas suas alegações de recurso, tendentes a infirmar o valor encontrado para os terrenos, ponham em causa as considerações produzidas pela 2ª Instância.

Afigura-se-nos também a nós possível “separar os valores de construção e do terreno”, pelo que não há que evidenciar “25 % do valor global” (isto para usar os termos da lei), sendo pois de considerar o valor da avaliação.

Temos para nós que os valores encontrados na avaliação, e que não foram contestados pela recorrente, hão-de servir como valor a encontrar para aquele efeito.

Nem vemos porque razão o “valor comercial”, ou seja, o valor que serviu para a “operação de fusão, não sirva agora para fixar o valor da amortização / reintegração.

E a aceitação de tal valor - até pela proximidade no tempo dessa avaliação - encontra inteira justificação.

Vale isto por dizer que a interpretação que o acórdão recorrido faz da citada disposição legal não é violadora do mesmo preceito. Portaria 737/81, de 29/8.

E assim, valorando de forma diversa da 1ª instância a prova produzida, era lícito ao tribunal de 2ª instância dar como provado um valor aos terrenos em questão.

Valor que obviamente tem que ser acatado, por isso que estamos perante um julgamento em matéria de facto que este Supremo Tribunal tem que acatar.

Que as não pode sindicar, já que não ocorre violação (nem ela vem alegada) do disposto no art. 722.º, 2, do CPC.

Daqui decorre que, estando agora em causa matéria de facto, o eventual erro de julgamento por parte do T. T. de 2ª. Instância escapa sempre à censura deste Supremo Tribunal.

É que a apreciação da matéria de facto está, no caso concreto, vedada a este Supremo Tribunal, face ao disposto no art. 21.º, n.º 4, do ETAF, que dispõe:

«A Secção de Contencioso Tributário apenas conhece de matéria de direito nos processos inicialmente julgados pelos tribunais tributários de 1ª Instância e pelos tribunais fiscais aduaneiros».

Mas tal regra admite excepções, quais sejam as decorrentes do n.º 2 do art. 722.º do C. P. Civil, aplicável *ex vi* do art. 2.º, f) do CPT, a saber:

«Ofensa duma 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».

Não estando em causa esta previsão legal, que aliás não vem sequer alegada, é evidente que o aresto recorrido não merece censura.

Ora, as conclusões das alegações da recorrente (com excepção da parte que se reporta aos juros indemnizatórios — mas que apenas seriam de considerar, se procedesse o recurso na parte ora sob apreciação), centram-se sobre a questão do valor dos terrenos. Valor que, no caso, é o assente pelo TCA.

Daí que o recurso esteja inexoravelmente votado ao insucesso.

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

Lisboa, 30 de Outubro de 2002. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Alfredo Madureira* — *Brandão de Pinho*.

## Acórdão de 30 de Outubro de 2002.

### Assunto:

*Impugnação do acto de liquidação de taxas a que se refere o n.º 4 do art.º 32.º do DL 448/91, de 29-11, na redacção que lhe foi dada pelo DL 334/95, de 28-12, e, posteriormente, pela Lei 26/96.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*Nos termos do n.º 4 do art.º 32.º do DL 448/91, de 29-11, na redacção que lhe foi dada pelo DL 334/95, de 28-12, e posteriormente pela Lei 26/96, de 1-8, da liquidação das taxas a que se refere o n.º 1 do mesmo artigo cabe recurso imediato para os tribunais tributários de 1ª instância, nos termos e com os efeitos previstos no Código do Processo Tributário, sem necessidade da reclamação graciosa prévia necessária perante o órgão executivo da autarquia local, nos termos do n.º 2 do artigo 22.º da Lei 1/87.*

Recurso nº 26 385. Recorrentes: Câmara Municipal de São Pedro do Sul e M. Público. Recorrido: Custódio de Almeida Rodrigues. Relator: Ex.<sup>mo</sup> Conselheiro António Pimpão.

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

1. A Câmara Municipal de S. Pedro do Sul, pelo requerimento de fls. 104, e o EMMP, pelo requerimento de fls. 106, interpuseram recurso da sentença que, no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Viseu, julgou procedente a impugnação da liquidação da taxa de infra-estruturas urbanísticas, no montante de 1.021.020\$00 e anulou a respectiva liquidação.

Alegou o EMMP formulando as seguintes conclusões:

1. No domínio da Lei 1/87, e por força do seu art.º 22º, n.º 2, a impugnação judicial contra a liquidação de taxas, mais-valias e outros rendimentos gerados em relação fiscal estava sujeita a reclamação graciosa prévia necessária perante o órgão executivo da autarquia local e da decisão deste, desfavorável ao administrado, cabia então impugnação judicial para o Tribunal Tributário competente, sendo que a omissão de tal procedimento gracioso tornava ilegal o uso desta.

2. No caso *sub judice*, e porque a impugnação não foi precedida de reclamação graciosa prévia dirigida ao presidente da Câmara Municipal de S. Pedro do Sul, deveria a mesma ter sido rejeitada por ilegal.

3. Ao interpretar o referido normativo no sentido de que o mesmo não pretendeu introduzir a reclamação necessária mas garantir a apreciação necessária pela entidade que praticou o acto, por forma a que este pudesse revogá-lo antes da subida do recurso, e também de que não se trata de uma preclusão processual, mas de um direito do contribuinte, e ao conhecer do mérito da impugnação a douta sentença recorrida violou o disposto no art.º 22º, n.º 2 da Lei 1/87, de 6 de Janeiro.

4. Termos em que deve ser dado provimento ao presente recurso, revogando-se a sentença recorrida e julgando-se procedente a questão prévia suscitada prelo Ministério Público na 1ª instância, determinando-se a rejeição da impugnação por ilegalidade na sua interposição, como é de inteira justiça.

Notificada para o efeito não apresentou alegações a Câmara Municipal de S. Pedro do Sul tendo, contudo, o recorrido apresentado contra-alegações nas quais concluiu que:

1. A taxa paga pelo recorrido no montante de 1.021.020\$00 foi liquidada pela Câmara Municipal na reunião realizada no dia 1.10.96 e no uso da competência que lhe foi conferida pelo art. 32.º, n.º 3,

do Regime Jurídico dos Loteamentos Urbanos aprovado pelo D.L. 448/91, na redacção dada pela Lei 26/96.

2. Nos termos do n.º 4 daquele regime jurídico, contra aquela liquidação cabe recurso para os Tribunais Tributários de 1ª Instância.

3. Pelo que, quando estamos perante a impugnação de taxas liquidadas no âmbito do regime jurídico do licenciamento de operações de loteamentos, não é aplicável o regime consagrado no n.º 2 do artigo 22.º da Lei 1/87.

4. Já não é assim quando a liquidação da taxa não é feita nem aprovada pela Câmara, caso em que, para abrir a via contenciosa e porque estamos perante acto não definitivo e executório, impõe-se a reclamação obrigatória para o órgão competente, aplicando-se, neste caso, a referida norma do n.º 2 do art. 22.º da Lei 1/87.

5. A não ter-se este entendimento e obrigar a reclamação obrigatória para o próprio órgão que liquidou a taxa é impedir o acesso do contribuinte à tutela jurisdicional efectiva.

6. Caso em que, nessa interpretação, o artigo 22.º, n.º 2, da Lei 1/87, seria inconstitucional por violação do artigo 268.º, n.º 3, da CRP (3ª revisão).

2. A sentença recorrida fixou o seguinte quadro factual:

I - Em reunião de 04.06.96 da Câmara Municipal de São Pedro do Sul foi deliberado aprovar, com vista à sua apresentação à Assembleia Municipal, a tabela da taxa de urbanização de loteamentos nos termos e pela fórmula de cálculo que melhor resulta das certidões juntas a fls. 39 a 41 e fls. 42 a 43 dos autos e cujo teor aqui se tem por reproduzido para todos os legais efeitos (cfr. inf. fls. 50, ponto 6);

II - Em deliberação da Assembleia Municipal de São Pedro do Sul tomada em 27.06.96, foi votada a proposta camarária de alteração da tabela da taxa a que alude o número anterior, tendo a mesma sido aprovada por unanimidade (fls. 44/45);

III - Em 09.05.95, o impugnante requereu junto da Câmara Municipal de São Pedro do Sul o licenciamento do loteamento urbano do prédio rústico sito no lugar de Outeiro de Santo António, freguesia e concelho de São Pedro do Sul, a confrontar de norte com Dejalmo Francisco Correia e Norberto Lopes, do sul com estrada e Fernando Loureiro, do nascente com estrada e Adriano de Almeida e Costa e de poente com Fernando Loureiro de Carvalho, descrito na Conservatória do Registo Predial sob o nº 1064 e inscrito na matriz predial respectiva sob o artigo 648º, com a área a lotear de 11160 m2 (fls. 18 a 24 e inf. de fls. 49, ponto 1);

IV - Foi instaurado o Processo de Loteamento nº 02/95-2, onde, em 26.09.96, foi prestada a informação de fls. 26 a 27 e cujo teor se dá por reproduzido e onde além do mais, se considerou haver lugar a taxa de urbanização, calculada no montante de Esc. 1.021.020\$00 (inf. de fls. 49, pontos 2 e 3);

V - Valor aquele confirmado em Reunião Ordinária da Câmara Municipal de São Pedro do Sul, realizada no dia 1.10.96 (fls. 28/29);

VI - Desta deliberação foi o impugnante notificado por carta registada com a/r, em 25.10.96 (fls. 32/33 e inf. de fls. 50, ponto 5);

VII - As infra-estruturas dentro do loteamento, designadamente as de arruamentos, passeios, água e esgotos, seriam realizadas pelo impugnante, que para o efeito prestou caução (fls. 25, depoimento de fls. 75 e alvará com cópia junta a fls. 35 a 37);

VIII - A densidade populacional já existente no local e o aumento previsto provocado pelo loteamento em apreço e outros previstos

para o local reclamava então uma intervenção urgente da Câmara Municipal no reforço do pavimento do arruamento de acesso a Novais, na pavimentação dos passeios existentes e no prolongamento de outros a construir, atendendo ao desenvolvimento que se tem verificado no local e à intensidade do tráfego de então e previsível (fls. 30);

IX - O loteamento em causa iria drenar as águas residuais domésticas e as pluviais para as redes públicas existentes no local e esta drenagem iria provocar um aumento dos caudais recolhidos que, a somar com caudais provenientes de outros loteamentos na zona, obrigaria a uma intervenção por parte da Câmara no sentido de alterar os diâmetros dos colectores das redes (fls. 31);

X - Algumas das infra-estruturas a que aludem os dois números anteriores já foram iniciadas (depoimentos de fls. 76);

XI - O impugnante pagou a taxa de urbanização no montante de Esc. 1.021.020\$00 em 31.10.96 (fls. 14 e 36);

3.1. A primeira questão que importa apreciar prende-se com o a sorte do recurso interposto pela Câmara Municipal de São Pedro do Sul pois que, notificada para alegar (cfr. fls. 113 e vº), nada disse.

A não apresentação de alegações leva à deserção do respectivo recurso nos termos do artº 690º, 3, e 291º, 2, do C.P.Civil.

Assim sendo julga-se deserto o recurso interposto pela C.M. de S. Pedro do Sul.

3.2. A sentença recorrida, depois de se pronunciar pela recorribilidade imediata do acto tributário da liquidação impugnada, concluiu pela procedência da impugnação pois que:

I - A taxa pela realização de infra-estruturas urbanísticas a que aludem os artigos 11º, alínea a) e 32, ambos da Lei nº 1/87 é devida como contrapartida da realização pela Câmara Municipal de serviços directa e exclusivamente prestados ao loteador, pois só assim existirá entre o serviço e a taxa a relação de reciprocidade própria do sinalagma;

II - Esta relação de reciprocidade não se quebra pelo facto de o loteador assegurar a realização das infra-estruturas dentro do loteamento se forem realizadas infra-estruturas fora do loteamento de que o loteador for o directo e exclusivo beneficiário;

III - Não existe reciprocidade própria do sinalagma entre a taxa pela realização de infra-estruturas urbanísticas e a execução de obras de melhoramento ou beneficiação de estrada ou colector de águas residuais que servem aquele loteamento em paridade com a restante população local e ainda que tenha sido o loteamento a precipitar a realização de tais obras;

IV - À alínea c) do nº 3 do artigo 8º do regulamento municipal que fixa a taxa de urbanização, aprovada em deliberação da Câmara Municipal de São Pedro do Sul nº 512/94, é organicamente inconstitucional na medida em que permite a liquidação da taxa sem qualquer contrapartida directa do Município e lhe confere, assim, a natureza de imposto - artigo 168º, nº 1, alínea i), da C.R.P.

Esta apreciação de fundo não se encontra questionada no presente recurso ainda que se tenha pronunciado pela inconstitucionalidade das referidas normas.

Insurge-se, contudo, o EMMP contra a sentença referida defendendo a irrecorribilidade imediata do acto tributário da liquidação impugnada uma vez que, por força do artº 22º, nº 2, da Lei 1/87, de 6-1, a impugnação judicial contra a liquidação de taxas, mais-valias e outros rendimentos gerados em relação fiscal estava sujeita a re-

clamação graciosa prévia necessária perante o órgão executivo da autarquia local e da decisão deste, desfavorável ao administrado, cabia então impugnação judicial para o Tribunal Tributário competente, sendo que a omissão de tal procedimento gracioso tornava ilegal o uso da impugnação.

Acrescenta que, no caso *sub judice*, e porque a impugnação não foi precedida de reclamação graciosa prévia dirigida ao presidente da Câmara Municipal de S. Pedro do Sul, deveria a mesma ter sido rejeitada por ilegal.

Sustenta o recorrido, em síntese, que a taxa paga pelo recorrido no montante de 1.021.020\$00 foi liquidada pela Câmara Municipal na reunião realizada no dia 1.10.96 e no uso da competência que lhe foi conferida pelo art. 32.º, n.º 3, do Regime Jurídico dos Loteamentos Urbanos aprovado pelo D.L. 448/91, na redacção dada pela Lei 26/96.

Acrescenta que, nos termos do n.º 4 daquele regime jurídico, contra aquela liquidação cabe recurso para os Tribunais Tributários de 1ª Instância pelo que, quando estamos perante a impugnação de taxas liquidadas no âmbito do regime jurídico do licenciamento de operações de loteamentos, não lhes é aplicável o regime consagrado no n.º 2 do artigo 22.º da Lei 1/87.

Conclui que já não é assim quando a liquidação da taxa não é feita nem aprovada pela Câmara, caso em que, para abrir a via contenciosa e porque estamos perante acto não definitivo e executório, se impõe a reclamação obrigatória para o órgão competente, aplicando-se, neste caso, a referida norma do n.º 2 do art. 22.º da Lei 1/87.

Estabelece o n.º 4 do art.º 32º do DL 448/91, de 29-11, na redacção que lhe foi dada pelo DL 334/95, de 28-12, e posteriormente pela Lei 26/96, de 1-8, que "da liquidação das taxas cabe recurso para os tribunais tributários de 1ª instância, nos termos e com os efeitos previstos no Código do Processo Tributário".

Reporta-se este art.º 32º 1 às taxas a que se referem as alíneas a) e b) do art.º 11º da Lei nº 1/87, de 6-1, relativas à realização de infra-estruturas urbanísticas e à concessão do licenciamento da operação de loteamento.

E, conforme resulta de fls. 17, a taxa em apreciação nos presentes autos é a "prevista na alínea a) do artigo 32º do DL 334/95" que deu nova redacção a diversos preceitos do DL 448/91, de 29-11.

Importa, por isso, determinar se nestas taxas se inclui a dos presentes autos.

Na situação concreta em apreciação estamos perante uma taxa de realização de infra-estruturas urbanísticas enquadrável naquele preceito normativo que, como já se referiu, se reporta à taxa relativa à realização de infra-estruturas urbanísticas e à concessão do licenciamento da operação de loteamento.

E a tal taxa é aplicável o regime pretendido pelo recorrido.

Por isso e por força daquele n.º 4 do art.º 32º do DL 448/91, de 29-11, na redacção que lhe foi dada pelo DL 334/95, de 28-12, e posteriormente pela Lei 26/96, de 1-8, da liquidação das taxas cabe recurso imediatamente para os tribunais tributários de 1ª instância, nos termos e com os efeitos previstos no Código do Processo Tributário tornando-se desnecessária a reclamação graciosa prévia necessária perante o órgão executivo da autarquia local.

Esta norma, porque especial, conduz a que seja inaplicável à situação dos autos aquela invocada norma do n.º 2 do artigo 22.º da

Lei 1/87, cabendo, conforme sustenta o recorrido, impugnação judicial imediata para o Tribunal Tributário competente não sendo, por isso, ilegal a impugnação imediata da liquidação a que se reportam os presentes autos.

Do exposto resulta que da liquidação impugnada não cabia aquela reclamação graciosa necessária pelo que é de manter a decisão que neste sentido se pronunciou ainda que com fundamentação diversa.

Não merece, nos termos expostos, provimento o presente recurso.

3. Nos termos expostos julga-se deserto o recurso interposto pela C.M. de S. Pedro do Sul e nega-se provimento ao recurso interposto pelo EMMP.

Sem custas.

Lisboa, 30 de Outubro de 2002. — *António Pimpão* (relator) — *Mendes Pimentel* — *Vitor Meira*.

## Acórdão de 30 de Outubro de 2002.

### Assunto:

*Pedido de reforma. Nulidade de acórdão.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*I — Não é nulo (por omissão de pronúncia) o acórdão que não se pronuncia sobre a alegada inconstitucionalidade de uma norma, se nesse acórdão se diz expressamente que a impugnação é intempestiva mesmo que o acto de liquidação esteja ferido de inconstitucionalidade.*

*II — Proferido acórdão não é possível consultar posteriormente, a título prejudicial, o TJCE.*

Recurso nº 26 390. Recorrentes: Fazenda Pública e Ministério Público; Recorrida: AUCHAN, SGPS, S. A.; Relator: Juiz Conselheiro Lúcio Barbosa.

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

1. AUCHAN, SGPS, S. A., com sede na Travessa Teixeira Júnior, 1, Alcântara, Lisboa, notificada do acórdão proferido nestes autos, veio requerer a nulidade/reforma do acórdão, formulando as seguintes conclusões nas respectivas alegações:

A. O acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 10/4/2002, proferido no âmbito do processo n. 26.390, (deve) ser declarado nulo, nos termos e para os efeitos do disposto no art. 668º, n. 1, al. d) do CPC, por, por um lado, os Venerandos Conselheiros não se terem pronunciado sobre a inconstitucionalidade decorrente do confisco que consubstancia o acto de liquidação de emolumentos notariais *sub judice*.

B. Não procedendo os argumentos invocados pelos Venerandos Conselheiros, no duto acórdão de 10/4/2002, proferido no âmbito do processo n. 26.390, por existir manifesto lapso na qualificação ju-

rídica dos factos, deve, nos termos e para efeitos do art. 690º, n.º 2, al. a), do CPC, ser reformado em conformidade.

C. Por último, e sempre com o douto suprimento de Vossa Excelência, atento o disposto no art. 234º do Tratado de Amesterdão, devem os autos, na parte que respeita a aferir da legitimidade do Estado em invocar prazos processuais internos, para obstar a que uma directiva, não transposta em tempo, produza os seus efeitos, ser enviados a título prejudicial para o Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias, para que este se pronuncie sobre a seguinte questão:

“Pode um Estado-Membro que, ao arrepio do disposto no artigo 249º do Tratado de Amesterdão, não transpõe a Directiva 69/335/CEE, do Conselho, de 17/7/69, para o seu ordenamento interno e com essa omissão não permite que os particulares conheçam a totalidade dos direitos que lhes assistem, invocando normas processuais internas para obstar à plenitude dos efeitos do sobredito normativo comunitário?”

“É legítimo que o Estado invoque um prazo de caducidade de 90 dias, previsto no ordenamento jurídico interno, para se abster de conhecer um direito emergente de uma Directiva Comunitária (*in casu* Directiva nº 69/335/CEE), não transposta no prazo nela previsto?”

“O prazo de 90 dias, contados desde o momento em que a obrigação tributária se torna exigível, colide com o princípio da efectividade?”

Não houve contra-alegações.

O MP não emitiu parecer, por ter deixado transcorrer o prazo previsto no art. 22º do CPPT.

2. São três as questões suscitada pela reclamante, a saber: omissão de pronúncia, qualificação jurídica do tributo e consulta do TJCE.

2.1. Vejamos a 1ª questão.

Não tem razão a reclamante quando diz que este Supremo Tribunal não se pronunciou sobre a alegada “inconstitucionalidade decorrente do confisco que consubstancia o acto de liquidação de emolumentos notariais *sub judice*”.

Na verdade escreveu-se no acórdão sob censura:

“Concordamos que os actos que ferem princípios constitucionais são nulos.

”Mas não todos.

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

“É o que dispõe a al. d) do n. 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 contendem com os direitos, liberdades e garantias dos cidadãos.

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

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

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

Ou seja, o que este Tribunal disse é que o acto de liquidação dos emolumentos notariais (que o Tribunal classificou de taxas e não

de impostos) está sujeito a um prazo de impugnação limitado no tempo. Daqui decorre como imanência desta tese que, para o caso, não importa que o acto de liquidação seja ou não inconstitucional, pois que, por não violar o conteúdo essencial de um direito fundamental, está sujeito a um prazo de impugnação.

Improcede assim a pretensão da reclamante, relativamente a esta questão.

2.2. E que dizer quanto à segunda?

A reclamante discorda da qualificação do tributo em causa que lhe foi dado por este Supremo Tribunal.

E enuncia as razões pelas quais entende que se está perante um imposto e não uma taxa.

É a perspectiva da reclamante.

Que não a do Tribunal.

E não vemos razão para modificarmos a nossa perspectiva.

Com uma afirmação.

Mesmo sendo taxa (como defendemos que é), pode bem ser desproporcional, e, nessa medida, eventualmente inconstitucional.

Mas, face à perspectiva que assumimos, é irrelevante ser ou não inconstitucional, por isso que, na óptica deste Tribunal, em qualquer caso, já caducara o direito da ora requerente deduzir impugnação.

Improcede assim este segmento da pretensão da reclamante.

2.3. E que dizer da terceira questão?

Diremos desde já que a reclamante em momento algum dos autos pediu a intervenção do TJCE.

Dir-se-á, entretanto, que proferido que foi o acórdão pela Secção não é já possível a esta Secção suscitar a pretendida questão prejudicial.

Que aliás não se justificaria.

Vejamos porque.

O que este Tribunal afirmou é que o prazo de impugnação é de 90 dias.

E que tal prazo foi ultrapassado.

Mas disse mais.

Escreveu-se o seguinte:

“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)”.

Ou seja, há mecanismos na lei interna para a reclamante obter o ressarcimento das importâncias por si despendidas como emolumentos notariais em prazos muito mais dilatados.

E daí a conclusão:

“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”.

Não procede assim igualmente esta última pretensão da reclamante.

3. Face ao exposto, acorda-se em indeferir a pretensão da reclamante.

Custas pela reclamante, fixando-se a taxa de justiça em € 150.

Lisboa, 30 de Outubro de 2002. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Fonseca Limão* — *Benjamim Rodrigues*.

## Acórdão de 30 de Outubro de 2002.

### Assunto:

*Dedução em IRS de contribuições para a segurança social referente a anos anteriores.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*As contribuições para a segurança social respeitantes a período anterior àquele em que ocorre o seu pagamento que o recorrido teve obrigatoriamente de pagar, neste ano, por virtude do seu pedido, facultativo, de contagem do tempo em que prestou serviço militar para efeitos de aposentação/jubilização, nos casos em que é permitido o pedido de contagem desse período para efeitos de aposentação/jubilização enquadradas nas deduções referidas no n.º 2 do art.º 25º do CIRS, sendo dedutíveis ao rendimento do ano em que ocorre o seu pagamento.*

Recurso nº 26.589. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: Gonçalo Xavier Silvano; Relator: Exmº Consº António Pimpão.

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

1. A ERFP recorre da sentença que, no Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto, 1º Juízo, 1ª Secção, julgou procedente a impugnação da liquidação de IRS de 1999 e anulou a respectiva liquidação.

Alegou formulando as seguintes conclusões:

1. As contribuições pagas pelos impugnantes no ano de 1999 à Caixa Geral de Aposentações e referentes à contagem de serviço militar obrigatório prestado na década de 70, não podem ser consideradas deduções específicas da categoria "A" previstas no art. 25º do CIRS, por não se mostrarem conexiões com os rendimentos produzidos ao ano a que respeita o imposto faltando-lhe ainda o carácter de obrigatoriedade quer em relação aos rendimentos de trabalho dependente de 1999, quer em relação a elas próprias, por o seu pagamento encerrar uma mera faculdade, carecida de pedido.

2. As contribuições obrigatórias que podem ser consideradas como dedução específica da categoria, por força do que resulta da conjugação do disposto nos n.ºs 1 e 2 do art. 25º do CIRS são única e exclusivamente as que tenham uma relação directa, inequívoca e conexiada com o rendimento da categoria "A" que lhes está subjacente, ou seja, e no dizer da lei de autorização n.º 106/88, de 17/9,

os "custos ou encargos necessários" a obtenção dos rendimentos de cada categoria.

3. Resulta das disposições conjugadas do CIRS (art. 1º, 21º, 1 e 25º, 1 e 2) e dos princípios enformadores e estruturantes do IRS, que as contribuições obrigatórias a que alude o art. 25º, apenas respeitam aos rendimentos da categoria "A" produzidos no ano do imposto, (incidente sobre a totalidade dos rendimentos obtidos durante o ano) sendo as deduções e abatimentos inerentes às despesas feitas no mesmo ano necessários para a obtenção dos rendimentos englobados, e não a quaisquer outros.

4. Não tendo o valor das contribuições pagas à Caixa Geral Aposentações em 1999 contrapartida no rendimento da categoria "A" produzido no mesmo ano, não tem natureza obrigatória e como tal não podem constituir dedução específica da categoria.

5. A sentença recorrida violou o art. 25º, n.º 1 e 2 do CIRS.

Os recorridos sustentam que o recurso não merece provimento pois que devem ser deduzidas, como contribuições obrigatórias, ao abrigo do artº 25º 2 do CIRS as respeitantes ao ano de 1999, na importância de 629.688\$00 pagas pelos recorridos.

A EMMP entende que o recurso não merece provimento pois que as contribuições em causa nos autos só formal e aparentemente é que podem ser vistas como facultativas visto que na sua realidade substancial elas de facto são obrigatórias "visto que só assim o impugnante não verá discriminada a sua pensão de aposentação e o Estado é compensado por esse facto" conforme jurisprudência deste STA que cita.

2. A sentença recorrida fixou o seguinte quadro factual:

1. Na sua declaração de rendimentos mod. 3, relativa a impostos sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) de 1999, os impugnantes inscreveram, relativamente aos rendimentos do impugnante, no campo 12, na categoria "deduções específicas, a importância de 1.457.376\$00, a título de contribuições obrigatórias para regimes de protecção social.

2. Fazendo uso da faculdade legal o impugnante requereu, em 1996 a contagem do tempo, para efeitos de aposentação/pensão de sobrevivência, da contagem do tempo em que havia prestado serviço militar obrigatório (1972 a 1974).

3. Deferindo ao requerido, a CGA efectuou os respectivos cálculos, com base no vencimento ilíquido que o mesmo auferia em 1996 (vencimento base de 854.000\$00) o que se traduzia num montante global de descontos de 3.148.408\$00, pagável em 60 prestações mensais, com início em Janeiro de 1997, sendo a 1.ª de 52.442\$00 e as restantes de 52.474\$00.

4. A esse título pagou o impugnante, durante o ano de 1999, o montante de 629.688\$00.

5. Os serviços de processamento do vencimento do impugnante passaram a incluir tais prestações na respectiva "nota de abonos e descontos", juntamente com os descontos mensais obrigatórios para a CGA, estes no valor global de 1.457.376\$00.

6. A não menção na declaração referida em 1º da importância de 629.688\$00 a que se alude em 4 a título de contribuições obrigatórias para regimes de protecção social deveu-se ao facto de os impugnantes terem sido confrontados com o entendimento da administração fiscal constante do ofício circular nº X-4/92, de 30.11 o qual dispõe que «não são susceptíveis de integrar a dedução específica da categoria

A as contribuições, ainda que obrigatórias, para regimes de protecção social, relativas a anos anteriores àqueles a que a declaração de rendimentos diz respeito, excepto se tiverem incidido sobre remunerações pagas ou colocadas, à disposição nesse ano e, relativamente a estas, for exercida a faculdade de reporte prevista no art. 24º do Código do IRS».

9. Em 5 de Setembro de 2000 os impugnantes foram notificados da nota de liquidação cuja cópia se mostra junta a fls. 17, onde foi apurado reembolso no montante de 684.977\$00.

3. A sentença recorrida enunciou como questão a decidir a de saber se na dedução a título de contribuições à segurança social a que se reporta o artº 25º 2 do CIRS podem ser incluídas prestações pagas no ano a que respeita a declaração mas referentes a outro ano civil ou seja se podia o impugnante incluir, no ano de 1999, a quantia de 629.688\$00, paga à CGA, em 1999, mas respeitante a descontos relativos ao tempo em que prestou serviço militar obrigatório, de 1972 a 1974, para efeitos de contagem de tempo para aposentação.

E sobre esta questão pronunciou-se já este STA em 2-6-99, Rec. 23.487, 15-6-2000, Rec. 25.129 e 3-7-2002, Rec. 26.617, tendo entendido que as contribuições para a segurança social respeitantes a período anterior àquele em que ocorre o seu pagamento que são obrigatórias de acordo com o sistema legal de segurança social nos casos em que é permitido o pedido de contagem desse período para efeitos de aposentação/jubilacão enquadram-se nas referidas no n.º 2 do art.º 25º do CIRS, sendo totalmente dedutíveis ao rendimento do ano em que ocorre o seu pagamento.

Inexistindo motivos para discordar da orientação que em tais acórdãos foi seguida passaremos a acompanhá-la.

Com efeito estabelece o artº 1º do CIRS que o imposto sobre o rendimento das pessoas singulares incide sobre o valor anual dos rendimentos depois de consideradas as legais deduções e abatimentos.

E nos termos do artº 25º do mesmo CIRS podem ser deduzidas as contribuições obrigatórias para regimes de protecção social as quais se excederem o limite fixado pela al. a) do nº 1 do mesmo preceito serão deduzidas pelo montante total dessas contribuições (cfr. nº 2 do mesmo artº.).

Sendo o IRS um imposto unitário sobre o rendimento das pessoas singulares pretende tributar o valor anual dos rendimentos das pessoas singulares mas apesar de se tratar de um tipo de imposto global único efectua uma discriminação qualitativa dos rendimentos a ele sujeitos pela individualização de deduções específicas em cada uma das suas diversas categorias.

E o mencionado imposto (IRS) é informado pelo princípio da tributação do valor anual ainda que com pequenas cedências como a do reporte de rendimentos ou dos prejuízos.

E como se escreveu no mencionado ac. de 15-6-2000, rec. 25.129, tendo em conta a circunstância dos rendimentos do trabalho dependente serem de algum modo não fundados ou estarem afectados da precariedade inerente aos contratos de trabalho o legislador criou no artº 25º citado uma específica dedução ao rendimento, limitando-a a certa percentagem, que anularia, de certa forma, aquela margem da precariedade económica de forma a aproximá-los dos rendimentos fundados e daí que, alargando este objectivo, tenha no n.º 2 do indicado art.º 25º eliminado quaisquer limites ou tenha admitido a sua dedução

integral, relativamente às contribuições obrigatórias para a Segurança Social.

Ainda segundo o mesmo acórdão, que de perto passaremos a acompanhar, a consideração de todas as contribuições que o titular dos rendimentos é obrigado a suportar para a segurança social corresponde a um propósito legal de fundar os rendimentos do trabalho na expressão que resulta desse regime de segurança, convertendo-os numa espécie de rendimentos de obtenção sempre garantida.

E nesta perspectiva aceita-se a dedução de todas as contribuições que se é obrigado a fazer para a segurança social porque estas representam a medida legal do que é economicamente preciso suportar para instituir como que um fundo económico de reserva que garanta sempre no futuro a obtenção de um rendimento a favor do trabalhador.

Nesta perspectiva se entende a possibilidade de efectuar a deduções de tais contribuições, que passarão a ser obrigatórias após a opção pela contagem do tempo anterior relativamente ao qual não foram efectuados descontos, ao rendimento do trabalho que foi auferido no ano em que as mesmas foram pagas.

É que digam respeito ao ano em que foram pagas ou respeitem a anos anteriores àquele em que foram pagas, uma vez que o seu pagamento é obrigatório após a opção facultativamente efectuada, quanto à contagem do tempo anterior relativamente ao qual não foram efectuados descontos, elas cumprem a função de converter rendimentos de trabalho em rendimentos fundados.

Nesta perspectiva se compreende a afirmação do mencionado acórdão ao afirmar que o nº 2 do artº 25º de CIRS não distingue entre as deduções respeitantes a anos anteriores àqueles em que são pagas ou a anos anteriores pelo que onde a lei não distingue não pode o intérprete distinguir.

E nesta perspectiva se entende que as contribuições para a segurança social da função pública que respeitam a período de exercício de funções anterior àquele em que se requer o seu pagamento para efeitos do cômputo desse tempo para efeitos de aposentação/jubilacão, têm de ser satisfeitas, face ao regime legal, não pelo valor que então lhes correspondia ou sequer por esse valor actualizado por factores de correcção monetária, mas segundo a expressão existente ao tempo em que esse pagamento é efectuado.

Daí que uma vez exercido esse direito de contagem de tempo anterior relativamente ao qual não foram efectuados descontos, tais contribuições sejam legalmente obrigatórias perante o sistema legal que possibilita o exercício daquele direito.

É que, ainda conforme refere o mesmo acórdão, não estamos perante uma situação de eleição de um direito de segurança social alternativo ou suplementar ao figurado na lei para o universo de todos os cidadãos, hipótese em que se compreenderia a razoabilidade da solução contrária.

Daí que a não consideração pela administração fiscal, no acto de liquidação do IRS relativo ao ano de 1999, do montante das contribuições que o ora recorrido teve obrigatoriamente de pagar, neste ano, por virtude do seu pedido facultativo de contagem do tempo em que prestou serviço militar obrigatório (1972 a 1974) para efeitos de aposentação/jubilacão é ilegal.

4. Termos em que se acorda em negar provimento ao presente recurso.

Sem custas.

Lisboa, 30 de Outubro de 2002. — *António Pimpão* (Relator) — *Mendes Pimentel* — *Vitor Meira* (vencido, nos termos da declaração de voto que junto).

#### Declaração de voto

Não acompanho o acórdão recorrido pelas razões que sinteticamente passo a expor.

Estabelece o artigo 1º do CIRS que o imposto sobre o rendimento das pessoas singulares incide sobre o valor anual dos rendimentos depois de efectuadas as correspondentes deduções e abatimentos. Por seu turno o artigo 25º indica quais as deduções a efectuar referindo que se as contribuições obrigatórias para regimes de protecção social excederem o limite fixado na alínea a) do nº1 desse normativo, aquela dedução será pelo montante total dessas contribuições (nº2). Afigura-se-me que a conjugação desses normativos levará a que se considerem como contribuições dedutíveis apenas as correspondentes aos rendimentos do ano a que respeitam.

Mas também a obrigatoriedade considerada me suscita dúvidas. As contribuições em causa respeitam a anos anteriores àquele em que foram pagas. Nos anos a que respeitavam, tais contribuições não eram obrigatórias e por isso o impugnante não as pagou então. Ao pedir a contagem do tempo de serviço militar o requerente pretendeu usufruir um benefício para efeitos de aposentação. Tal contagem era facultativa e só se processou a pedido do requerente. Por isso, o pagamento que lhe foi exigido mais não foi do que uma contrapartida do benefício que ele pretendeu obter. Para obter tais vantagens tinha o requerente que pagar uma contraprestação correspondente a elas. Por isso se nos afigura difícil considerar tais pagamentos como contribuições obrigatórias como o acórdão recorrido entendeu.

Pelo que acaba de se expor em síntese, fácil será concluir que concederia provimento ao recurso. — *Vitor Meira*.

#### Acórdão de 6 de Novembro de 2002.

##### Assunto:

*Indeferimento de reclamação graciosa. Impugnação judicial. Não audiência prévia da viúva do reclamante, cujo decesso ocorreu na pendência da reclamação.*

##### Doutrina que dimana da decisão:

1 — *De harmonia com as disposições conjugadas dos artigos 125º e 118º, 2, a), do CPT, o indeferimento de reclamação graciosa pode constituir objecto de impugnação judicial.*

2 — *É de anular decisão de reclamação graciosa em que foi preterido o direito de audiência prévia da viúva do reclamante ( também sujeito passivo de IRS ) cujo decesso já se verificara muito antes da decisão final de arquivamento.*

Recurso n.º 331/02-30. Recorrente: Lucinda Mariana Ribeiro Limpo da Costa Levy; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Juiz Conselheiro Mendes Pimentel.

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

Inconformada com a sentença do 3º Juízo do TT de 1ª Instância de Lisboa que negou provimento à impugnação, convalidada em recurso contencioso, dos presentes autos, vem até nós a impugnante Lucinda Mariana Ribeiro Limpo da Costa Levy, residente na Avª dos Estados Unidos da América, 92, 2º, Letra D, em Lisboa, culminando a sua alegação de recurso com as seguintes conclusões:

1.ª - A Rct. não foi citada nem, de qualquer modo, notificada para qualquer acto do processo: qualquer destes actos é formal e deve ser praticado em nome próprio do citando ou notificando.

2.ª - Como tal, não têm qualquer influência nos autos os factos de a Rct. ter recebido em sua casa as notificações dirigidas a seu marido e verificado os autos em 22 de Novembro de 2000.

3.ª - A sentença recorrida violou as disposições legais citadas nestas conclusões.

4.ª - A sentença recorrida violou o disposto nos artigos 196º e 267º, 2, do CPC.

Não houve contra-alegação.

O distinto PGA entende que deve ser negado provimento ao recurso, por isso que a impugnação judicial não devia ter sido conhecida pelo Mmo Juiz *a quo*, por ter sido deduzida manifestamente fora do prazo legal.

Dado conhecimento integral às partes do douto parecer do MP, apenas a Rct. se pronunciou, nos seguintes termos:

1. O fundamento da impugnação assenta na inexistência de citação da recorrente e na conseqüente falta de notificação do despacho de arquivamento do processo de reclamação graciosa.

2. Citação é o acto destinado a dar conhecimento ao executado de que foi proposta contra ele execução (CPPT, art.º 35º, 2).

3. Tão-pouco foi a impugnante notificada de qualquer acto em matéria tributária.

4. As notificações feitas no processo (foram) dirigidas a seu falecido marido, pessoa distinta da impugnante, pelo que não pode considerar-se que esta tenha sido sujeito do acto (CPPT, art.º 36º, 2).

5. A falta de citação implica a nulidade de todos os actos processuais praticados após a petição inicial (CPC, art.º 194º).

6. Há falta de citação quando o acto tenha sido omitido (CPC, art.º 195º).

7. O despacho recorrido está ferido de nulidade.

8. Quando o seu fundamento for a nulidade, a impugnação pode ser deduzida a todo o tempo (CPPT, art.º 102º, 3), o que significa não haver prazo dentro do qual tenha que ser deduzido.



9. Não se aplicando o prazo de 15 dias previsto no art.º 102º, n.º 2, do CPPT.

10. Deve, por isso, ser concedido provimento ao recurso.

Por isso, deve o recurso prosseguir os seus termos, por ter sido interposto dentro de prazo legal.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

A sentença recorrida assentou nos seguintes factos:

I - Em 02.V.94, foi apresentada declaração de IRS do ano de 93 do casal constituído pela impugnante e Isaac Levy, com anexos F e G;

II - No anexo G, era declarada a alienação de um imóvel, em Julho de 93, pelo preço de 14 000 000\$00, o qual havia sido adquirido, em Julho de 1984, por esc. 1 000 000\$00; -

III - Na sequência dessa declaração, foi liquidado IRS de 93, considerando as mais-valias resultantes daquela alienação, no montante de 1 521 458\$00;

IV - Em 21.X.94, foi deduzida reclamação graciosa com fundamento em que aquelas mais-valias não estavam sujeitas a imposto, dado tratar-se de prédio adquirido em Julho de 84;

V - Por ofício de 06.VII.95, dirigido a Isaac Levy, foi solicitada a apresentação de documento comprovativo daquela aquisição do imóvel;

VI - Isaac Levy faleceu a 14.1.98;

VII - Como nada tivesse sido apresentado no processo, em 14.XI.2000 foi elaborado projecto de decisão no sentido do arquivamento da reclamação por desistência;

VIII - Para exercício do direito de audição prévia, foi dirigida carta a Isaac Levy;

IX - Em 22.XI.2000, a impugnante compareceu no serviço de finanças, onde tomou conhecimento daquele projecto de decisão e do direito de audição prévia;

X - A carta referida em VIII veio devolvida;

XI - Em 14.XII.2000, foi proferida decisão de arquivamento, conforme proposta de decisão;

XII - Para notificação dessa decisão, foi remetida carta dirigida a Isaac Levy, para a morada do casal, e que aí foi recepcionada em 22.II.2001;

XIII - Em 08.III.2001, a impugnante fez juntar à reclamação a escritura de compra do imóvel, alegando que não fora notificada pessoalmente do despacho de arquivamento;

XIV - Não foi, porém, atribuído qualquer efeito a essa junção; por se entender que o procedimento estava findo e que disso havia sido notificada a impugnante;

XV - Em 12.IV.2001, foi interposta a presente impugnação.

Exposto o quadro factual desenhado pelo tribunal *a quo*, debruçemo-nos sobre a questão prévia suscitada pelo EMMP, - extemporaneidade da presente impugnação judicial -, aliás, de conhecimento officioso ( cfr. art.º 333º, 1, do CC ).

Conforme se dispõe no n.º 2 do artigo 102º do CPPT (diploma vigente à data da apresentação da petição inicial de fls.2-6: 12.IV.2001), em caso de indeferimento de reclamação graciosa, o prazo de impugnação é de 15 dias após a notificação.

Terá ocorrido no processo administrativo apenso notificação válida à ora impugnante/Rct. do despacho de arquivamento da reclamação graciosa apresentada por seu falecido marido?

No campo factual definido pela instância, refere-se que, "em 22NOV2000, a impugnante compareceu no serviço de finanças, onde tomou conhecimento daquele projecto de decisão (no sentido do arquivamento da reclamação por desistência) e do direito de audição prévia".

Depois, que, "em 14DEZ2000, foi proferida decisão de arquivamento, conforme a proposta de decisão" e que, "para notificação dessa decisão, foi remetida carta dirigida a Isaac Levy, para a morada do casal, e que aí foi recepcionada em 22FEV2001".

Mas, importa desde logo notar que daqui não se segue, logicamente, que haja sido a ora impugnante/Rct. a recebê-la.

E mesmo que o tenha sido, a verdade é que o notificando não era ela, antes Isaac Levy, cujo passamento ocorrera há dois anos e onze meses, donde a sua inexistência jurídica - artigo 68º, 1, do Código Civil).

Temos, pois, que não é dado adquirido a imprescindível notificação formal do arquivamento da reclamação graciosa em referência a Lucinda Mariana Ribeiro Limpo Costa Levy, sujeito passivo sobrevivente do IRS em causa.

Como assim, não se perfila *dies a quo* do prazo impugnatório referido no n.º 2 do sobredito artigo 102º.

Pelo exposto, improcede a questão prévia em apreço.

Passando a conhecer do objecto do recurso, temos, fora de qualquer dúvida, que no processo de reclamação graciosa apenso não foi o reclamante Isac Levy notificado para efeitos do disposto no artigo 60º, 1, a), da LGT (cfr. seu n.º 4). Quando o projecto de decisão de arquivamento é elaborado, a 14.XI.2000, já ocorrera o seu decesso! E também o não foi o outro sujeito passivo, a ora Rct.

Na verdade, a nota inserta no canto inferior esquerdo da "proposta de decisão" de fls. 28 - "tomei conhecimento"-, mesmo admitindo-se que rubricada pela ora recorrente, não tem a virtualidade de substanciar notificação válida, eficaz. É que, como bem realçam os doutores Leite de Campos, Silva Rodrigues e Lopes de Sousa a pp. 202 da sua LEI GERAL TRIBUTÁRIA comentada e anotada, 1999, "em todos os casos, a notificação aos interessados deverá indicar que estes podem dizer o que se lhes oferecer e o prazo em que o podem fazer, que será o fixado pela administração tributária, entre 5 e 15 dias (n.º 5 deste artigo 60º), ou entre 8 e 15 dias, nos casos de audição sobre relatório de inspecção (artº 60º, n.º 2, do R.C.P.I.T.).

A notificação deve fornecer os elementos necessários para que os interessados fiquem a conhecer todos os aspectos relevantes para a decisão, nas matérias de facto e de direito, indicando também as horas e o local onde o processo poderá ser consultado (artº 101º, n.º 2, do C.P.A., aplicável subsidiariamente)."

Aliás, sobre os requisitos da notificação de decisão procedimental (v. *CPPT anotado*, 3.ª edição, p.228, nota 5, Jorge Lopes de Sousa), prescreve-se no n.º 2 do artigo 36º do CPPT que *as notificações conterão sempre a decisão, os seus fundamentos e meios de defesa e prazo para reagir contra o acto notificado, bem como a indicação da entidade que o praticou e se o fez no uso de delegação ou subdelegação de competências.*

Manifestamente, a mencionada nota de "tomei conhecimento" não satisfaz estas exigências da notificação tendente a possibilitar o exercício do direito de audição afirmado no artigo 60º da LGT. O que verdadeiramente ela revela é que a pessoa que a rubricou ficou a conhecer o teor do ofício n.º 21980, de 19.XI.00, endereçado a Isac Levy, cujo duplicado constitui fls. 28 do apenso. Tão-só!

E o mesmo se diga do despacho de arquivamento, a fls.30, sendo que todo o expediente tendente à sua notificação teve por destinatário Isac Levy - cfr. fls. 31- 34:

Aqui chegados, é de referir que *o procedimento tributário segue o princípio do contraditório, participando o contribuinte, nos termos da lei, na formação da decisão* - n.º 1 do artigo 45º do CPPT.

É a concretização (aliás, já operada no sobredito artigo 60º da LGT) do direito de audiência dos interessados consagrado no n.º 4 do artigo 267º da CRP, "assegurando a participação dos mesmos na formação das decisões ou deliberações que lhes digam respeito, sendo uma das mais evidentes manifestações do modelo de Administração aberta (...)" - acórdão do Pleno da 1ª Secção do STA de 17.XII.1997 - P.º 36 001, in *Cadernos de Justiça Administrativa*, n.º 12, pp. 3-13.

E "se a audiência dos interessados se destina essencialmente a permitir a sua participação nas decisões da Administração que lhes digam respeito, contribuindo para um mais cabal esclarecimento dos factos e uma mais adequada e justa decisão, ao mesmo tempo que lhes permite defender também os seus direitos ou interesses legítimos", "se não se puder afirmar que a decisão viciada só podia em abstracto ter o conteúdo que teve em concreto, procede a arguição da anulabilidade, devendo, em consequência, o acto ser anulado.

Efectivamente, o direito do interessado na participação da formação do acto de que é destinatário só será verdadeiramente violado se através dessa participação houver a possibilidade, ainda que ténue, de o interessado vir a exercer influência, quer pelos esclarecimentos prestados, quer pelo chamamento da atenção de certos aspectos de facto e de direito, na decisão a proferir, no termo da instrução" - *ibidem*.

Ora, *in casu*, é patente que a não consideração pela AF da certidão da escritura de compra e venda de fls. 37-40 do apenso, posto que junta (em 08.III.2001) à reclamação já depois de tomada a decisão de arquivamento (em 14.XII.2000) teve decisiva influência no sentido desta. Na verdade, ante ela, logo ressaltaria a não sujeição a IRS da mais-valia obtida com a venda pela ora Rct. e seu defunto marido do imóvel urbano em causa, justamente porque adquirido antes de 1989 (cfr. artº 5º, 1, do CIRS).

A falta de audição do contribuinte, nos casos em que é obrigatória, constitui um vício de forma do procedimento tributário susceptível de afectar a decisão que nele for tomada, passível de anulação em impugnação judicial - artigos 135º e 136º, 2, do CPA (Lopes de Sousa, *op.cit.*, p. 280, nota 20).

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, anulando-se a decisão da reclamação, devendo ser suprida a ilegalidade ora conhecida.

Não é devida tributação:

Lisboa, 6 de Novembro de 2002. — *Mendes Pimentel* (relator) — *Vitor Meira* — *Baeta de Queiroz*.

## Acórdão de 6 de Novembro de 2002.

### Assunto:

*Matéria de facto.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*Constitui matéria de facto a questão de saber se uma pensão de alimentos a um menor é adequada ou modesta.*

Recurso n.º 386/02 em que é recorrente António Augusto Andrade Correia e recorrida Fazenda Pública, de que é relator o Exmo. Juiz Conselheiro Dr. António Pimpão (por vencimento).

Com fundamento em vício de forma por falta de motivação dos actos de liquidação de IRS dos anos de 1994, 1995 e 1996, pois entende que as deduções efectuadas à matéria colectável são legais por corresponderem a pensões de alimentos devidos aos seus filhos menores, resultantes de um acordo de regulação do poder paternal devidamente homologado por sentença judicial, o contribuinte ANTÓNIO AUGUSTO ANDRADE CORREIA, residente na Rua Alexandrino Costa, 38, Vila Nova de Famalicão, deduziu impugnação judicial desses actos de liquidação e pediu a sua anulação.

Por sentença fls. 147 e seguintes, o Mº Juiz do Tribunal Tributário de Braga julgou a impugnação improcedente, após ter entendido que a dedução respeita exclusivamente ao valor constante da sentença.

Desta sentença foi interposto recurso para este STA, tendo o contribuinte apresentado as suas alegações e conclusões das fls. 160 e seguintes.

A Fazenda Pública contra-alegou, sustentando a sentença recorrida. Neste STA, o Mº Pº emitiu duto parecer nos termos do qual se verifica a questão prévia da incompetência em razão da hierarquia, pois o recurso não versa matéria exclusivamente de direito, versando também matéria de facto.

Ouvido sobre a questão prévia, o recorrente entende que o seu recurso só versa matéria de direito.

Corridos os vistos, cumpre decidir a questão prévia posta pelo Mº Pº.

Como vem sendo jurisprudência desta STA, é pelas conclusões das alegações de recurso que se faz a sua delimitação objectiva. Quer isto dizer que, se nessas conclusões, o recorrente contraria a matéria de facto dada como provada pelo tribunal recorrido ou invoca factos dos quais pretende extrair consequência jurídica, o recurso, nesses casos, não versa matéria exclusivamente de direito, pois também trata de matéria de facto.

Ora, na conclusão III, o recorrente escreveu:

"Os valores mensais de 43.000\$00 durante 1994, até Setembro de 1995; 45.000\$00 de Outubro de 1995 até Outubro de 1996; e 48.000\$00 em Novembro e Dezembro de 1996, são adequados e até modestos para a educação de duas filhas menores nascidas em 1987."

Acontece que este facto não foi dado como provado pelo tribunal recorrido, pois, no probatório, nunca se fez referência ao facto de esses valores serem adequados e até modestos. Trata-se de juízos de valor sobre a matéria de facto que o Mº Juiz *a quo* não fez.

Deste modo, o recurso não tem por exclusivo fundamento matéria de direito, pois também versa matéria de facto.

Assim, competente para dele conhecer não é este STA mas a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, para onde o recorrente pode pedir a remessa do processo (arts. 32.º, n.º 1, al. b) e 41.º, n.º 1, al. a), do ETAF e art.º 18.º, n.º 2, do CPPT).

Custas pelo recorrente, com 75 Euros de taxa de justiça e metade de procuradoria.

Lisboa, 6 de Novembro de 2002. — *António Pimpão* (relator) — *Mendes Pimentel Almeida Lopes* (vencido, pois este STA é competente).

## Acórdão de 6 de Novembro de 2002.

### Assunto:

*Vícios do acto administrativo anterior. Liquidação.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*Sendo o despacho que revoga anterior autorização de tributação pelo lucro consolidado um acto administrativo respeitante a questão fiscal, não podem os eventuais vícios relativos a tal acto, praticado em 1994, ser apreciados na impugnação da liquidação subsequente por se terem consolidado como actos resolvidos ou decididos em virtude de não terem sido oportuna e autonomamente recorridos contenciosamente.*

Recurso n.º 533/02 em que são recorrente a Fazenda Pública e recorrido ALCÂNTARA - Refinarias Açúcares, S. A. Relator Ex.mo Cons.º Dr. Almeida Lopes.

Com fundamento em vício de violação de lei por ilegal revogação da tributação pelo lucro consolidado, a contribuinte ALCÂNTARA — Refinarias Açúcares, S. A., com sede na Quinta do Ferral, Santa Iria da Azoia, deduziu impugnação judicial contra o acto de liquidação de IRC n.º 8310014661, de 2.7.96.

Por sentença de fls. 218 e seguintes, o 1.º Juízo do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa julgou a impugnação procedente e anulou a liquidação impugnada.

Não se conformando com esta sentença, dela recorreu a Fazenda Pública para este STA, tendo apresentado as suas alegações de fls. 233 e seguintes, nas quais concluiu que as condições para tributação pelo lucro consolidado deixaram de se verificar.

Contra-alegou a contribuinte, sustentando a sentença recorrida. Neste STA, o M.ºP.º emitiu douto parecer nos termos do qual se deve conceder provimento ao recurso.

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

Este STA já resolveu uma questão semelhante a esta e relativamente à mesma impugnante no acórdão de 29.2.02, proferido no recurso n.º 26386. Mais recentemente, este STA proferiu novo acórdão sobre o mesmo problema de direito (ac. de 10.7.02, no recurso n.º 531/02-30).

Em ambos aqueles arestos, este STA entendeu que sendo o despacho que revoga anterior autorização de tributação pelo lucro consolidado um acto administrativo respeitante a questão fiscal (arts.º 32.º, n.º 1, al. c), 41.º, n.º 1, al. b), e 62.º, n.º 1, al. e), do ETAF), não podem eventuais vícios relativos a tal acto, praticado em 1994, ser apreciados na impugnação de liquidação subsequente por se terem consolidado como actos resolvidos ou decididos, em virtude de não terem sido oportuna e autonomamente recorridos contenciosamente.

Não há razões para alterar esta jurisprudência, pois o acto ou decisão que revogou a tributação pelo lucro consolidado tinha autonomia relativamente ao acto de liquidação subsequente, sendo um acto destacável para efeitos de recurso contencioso. Se a impugnante não recorreu contenciosamente na altura própria contra essa decisão, sibi imputet.

Para mais desenvolvimentos, junta-se o acórdão proferido em 10.7.2002 no recurso n.º 531-02.30.

Nestes termos, acordam os juízes deste STA em conceder provimento ao recurso da Fazenda Pública, em revogar a decisão recorrida, em julgar improcedente a impugnação judicial, mantendo-se o acto de liquidação.

Custas pela impugnante na 1.ª instância e neste STA, sendo aqui a procuradoria de 50 %.

Lisboa, 6 de Novembro de 2002. — *Almeida Lopes* (relator) — *António Pimpão* — *Mendes Pimentel*.

### Recurso n.º 531/02-30

“ALCÂNTARA - Refinarias Açúcares, S. A.”, em nome próprio e nos das sociedades ao tempo por si dominadas, impugnou no Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa, na sequência do indeferimento tácito da reclamação graciosa que deduzira, a liquidação de IRC efectuada a cada uma das sociedades pela não aceitação da tributação pelo lucro consolidado do grupo, pedindo a devolução das quantias que pagara e a condenação da Administração Fiscal ao pagamento de juros indemnizatórios.

Por sentença do M.º Juiz daquele Tribunal foi a impugnação julgada procedente, anulando as liquidações e reconhecendo às impugnantes o direito a juros indemnizatórios.

Inconformada com a decisão recorreu a Fazenda Pública para este Supremo Tribunal Administrativo, formulando as seguintes conclusões:

I - O exercício do direito à tributação pelo regime do lucro consolidado, a que a impugnante se arroga, depende da verificação dos requisitos do art.º 59.º do CIRC, a que temos vindo a fazer referência.

II - Esse direito nasceu com o acto de autorização para a tributação pelo lucro consolidado, mas, ao mesmo tempo, caducou por falta ou inexistência das condições de que o mesmo dependia.

III - Como consequência deve ser aplicado o regime constante nos n.ºs 6, última parte e 8, 9 e 10 do art.º 59.º do CIRC, com a redacção em vigor à data.

IV - Esta conclusão é legal face ao que disposto no n.º 6 do art.º 59.º do CIRC, nomeadamente quando refere:

V - “A autorização caduca, porém, logo que deixe de se verificar algumas das condições referidas no n.º 2 ou não satisfaçam os requisitos

mencionados no n.º 4, não sendo já aplicável o regime previsto neste artigo no exercício em que o facto determinante dessa caducidade se verificar”

VI - Do exposto resulta ainda que não podemos aceitar a sentença recorrida, quando defende a possibilidade de a empresa dominante seleccionar as empresas dependentes que pretende incluir na consolidação fiscal, porquanto, tal não resulta da norma, nos termos defendidos no presente recurso.

VII Atento o que ficou dito, deve a sentença recorrida ser alterada no sentido de considerar improcedente a presente impugnação.

A impugnante contra-alegou, formulando as seguintes conclusões:

1ª. O Legislador Fiscal não definiu com exactidão uma noção do que se entende por «Grupo de Sociedades» e, por isso, tal noção não pode deixar de ser aferida por referência ao CSC e por remissão expressa no n.º 2, do artigo 59º do CIRC.

2ª. A Circular da DGCI n.º 15/94, na parte em que regulamenta diferentemente do estabelecido no CIRC, deve ser considerada ilegal e sem qualquer efeito jurídico.

3ª. Existindo um Grupo Económico em que obviamente se verifiquem os requisitos cumulativos previstos no n.º 2, do artigo 59º do CIRC, o facto de existirem sociedades do Grupo em relação às quais não se verifiquem alguns daqueles requisitos não é impeditivo da elegibilidade da totalidade das restantes sociedades para a contribuição de um Grupo a ser tributado pelo RTLC.

4ª. Assim, a existência da sociedade ALCÂNTARA AGRÍCOLA, S. A. no seio do Grupo não é relevante para a definição do perímetro do grupo para efeitos da aplicação do RTLC, nem é impeditivo da criação do mesmo, só dele não pode fazer parte, não podendo nem devendo constar, e bem, do requerimento apresentado.

5ª. E só assim se concebe que o requerimento apresentado, após verificação interna pelos serviços da Administração Fiscal do preenchimento da totalidade dos requisitos exigidos pelo n.º 2, do artigo 59º do CIRC, contrariamente ao que pretende fazer crer o Ilustre Delegado da Fazenda Pública nos números 6 e 7 das suas alegações, tenha sido objecto de deferimento;

6ª. O novo RETGS vem concretizar de forma expressa tal entendimento;

7ª. O despacho de 10 de Julho de 1991, aplicável ao exercício de 1992, não foi objecto de qualquer revogação expressa, pelo que é um acto válido.

8ª. Não se verificam as condições necessárias à revogação de um acto válido, conforme o disposto no artigo 140º, n.º 2 do CPA;

9ª. Em qualquer caso, a revogação, se possível, teria sempre de salvaguardar os efeitos entretanto produzidos, porque a mesma só produz efeitos para o futuro face à prescrição do artigo 145º, n.º 1 do CPA;

10ª. Atento o que fica dito nas conclusões 1ª a 8ª, deve a Sentença Recorrida ser confirmada no sentido de considerar procedente a presente impugnação.

Pelo Exmo. Magistrado do Ministério Público foi emitido parecer no sentido do provimento do recurso por o artigo 59º do CIRC, na ausência de outro preceito legal que defina diferentemente o grupo de sociedades, ter de usar o conceito do artigo 489.º n.º 1 do C.S.C., não podendo a sociedade dominante excluir da tributação pelo lucro

consolidado qualquer das sociedades que formam necessariamente com ela o referido grupo.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

A sentença recorrida considerou provada a seguinte factualidade:

1 - Alcântara - Sociedade de Empreendimentos Açucareiros, S. A., em 24/4/1989, na qualidade, então, de sociedade dominante dum grupo de empresas, requereu ao Ministro das Finanças, com fundamento no facto de se mostrarem preenchidos os requisitos do n.º 2 do art.º 59.º do CIRC, autorização para poder ficar sujeita, bem como as empresas por si dominadas, a tributação pelo lucro consolidado;

2 - O grupo apresentado pela sociedade referida no ponto anterior era composto, para além dela, pelas seguintes empresas:

Alcântara - Imobiliária S. A.;

Alcântara - Sociedade Industrial de Papel, Lda.;

Sidul - Sociedade Industrial do Ultramar, S. A.; e

Sores - Sociedade de Refinadores de Santa Iria (actualmente Alcântara - Refinarias Açúcares; S. A., ora impugnante);

3 - Por despacho de 11/2/1990, do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais (SEAF), foi autorizada a tributação pelo lucro consolidado, ao grupo referido no ponto 2, para o período de 1989 a 1991;

4 - Em 9/7/1990, em relação à tributação do lucro consolidado desse ano, foi feito pedido de renovação da autorização por ter saído do grupo a Alcântara - Sociedade Industrial do Papel Lda., tendo tal regime sido autorizado por três exercícios (1990 a 1992), por despacho de 13/8/1990 do Subdirector-Geral dos Impostos;

5 - Em 18/12/1990, e também em relação à tributação por lucro consolidado desse ano, foi feito novo pedido de continuação no regime por a Sores - Sociedade de Refinadores de Santa Iria, S. A., ter alterado a sua denominação para Alcântara - Refinarias Açúcares S. A. e por esta ter adquirido o domínio total sobre a Alcântara - Sociedade de Transportes S. A.;

6 - O regime foi autorizado por despacho de 21/2/1991, do Subdirector-Geral dos Impostos, com ressalva da inclusão da Alcântara - Sociedade de Transportes S. A., só ocorrer a partir do exercício de 1991, sendo a autorização concedida de 1991 a 1993;

7 - Em 22/4/1991 e em relação à tributação pelo lucro consolidado desse ano, a Alcântara - Sociedade de Empreendimentos Açucareiros S. A., apresentou novo requerimento pedindo a tributação pelo lucro consolidado e pedindo a inserção no grupo das sociedades Martins & Correia Lda., Transportes Pacatos Lda., e Transportes de Santa Apolónia, Lda., por ter adquirido o domínio destas posteriormente à autorização;

8 - Tal regime de tributação foi autorizado por despacho de 10/7/1991 do Subdirector-Geral dos Impostos, por delegação, sendo a nova autorização válida para os exercícios de 1991 a 1993;

9 - A empresa Alcântara - Sociedade de Empreendimentos Açucareiros, S. A., por escritura de fusão de 19/12/1995, foi incorporada na Alcântara - Refinarias Açúcares, S. A.;

10 - A Administração Fiscal, na sequência de acção de fiscalização, verificou que:

- A Alcântara - Sociedade de Empreendimentos Açucareiros S. A., detinha, em 31/12/1988, 100% do capital social da Alcântara Agrícola S. A., sujeita ao regime especial de tributação em IRC (art.º 18.º do Dec.-Lei n.º 442-B/88, de 30/11) e que esta participada, constituída em 21/8/1987, tinha por objecto actividades agrícola, pecuária e flo-

restal e nos exercícios de 1987 e 1988 encontrava-se sujeita a imposto sobre a indústria agrícola;

- A partir de 1989 e em relação ao período de autorização de 1991 a 1993, a Alcântara - Agrícola, S. A., não tinha os seus rendimentos sujeitos ao regime geral de tributação em sede de IRC face ao disposto no art.º 18.º, do Dec. Lei n.º 442- B/88, de 30/11, encontrando-se abrangida por um regime especial de tributação assente na aplicação de uma taxa diferente da taxa normal de IRC;

11 - Face a esse circunstancialismo a Administração Fiscal, concluindo que não deve ter-se por aplicável o regime de tributação pelo lucro consolidado desde o início do período relativamente ao qual foi concedido (1991 a 1993) notificou as impugnantes da caducidade da autorização para aplicação do citado regime de consolidação, declarada em despacho de 29/8/1994 do Director-Geral dos Impostos, não só para a autorização de 1989, como para as autorizações subsequentes, e de que iria proceder às liquidações individuais de cada uma das sociedades do grupo e à anulação da liquidação pelo grupo consolidado, a partir do exercício de 1989, inclusive;

12 - A fundamentação das correcções do mapa DC-22 que originou as impugnações impugnadas é a seguinte: “Todas as correcções evidenciadas nos quadros 11 a 18 resultam do facto de se ter verificado a caducidade na aplicação do regime de tributação pelo grupo consolidado com a inerente passagem ao regime geral de tributação autónoma de todas as firmas que integravam o grupo (. . .)”;

13 - Daí resultaram as liquidações de IRC referentes ao ano de 1992, que passamos a indicar:

Liquidação n.º 80100090800 - referente à sociedade ALCÂNTARA - SOCIEDADE DE EMPREENDIMIENTOS AÇUCAREIROS, S. A., em que se apurou o IRC a pagar no montante de esc. 302.511.324\$00, a que se adicionou a derrama no valor de esc. 38.523.062\$00, sendo que como havia sido paga a importância de esc. 980.611.672\$00, a Administração Fiscal restituiu em singelo a importância de esc. 639.577.286\$00;

Liquidação n.º 8310009321 referente à sociedade ALCÂNTARA REFINARIAS - AÇUCARES, S. A., no valor de esc., 1.117.436.869\$00, que inclui esc. 135.481.199\$00 de derrama e esc. 465.547.348\$00 de juros compensatórios, tendo sido paga ao abrigo do Dec.-Lei n.º 124/96 de 10/8;

Liquidação n.º 8310009320 - referente à sociedade SIDUL - SOCIEDADE INDUSTRIAL DO ULTRAMAR, S. A., no valor de esc. 20.466.450\$00, que inclui esc. 2.023.593\$00 de derrama e esc. 8.526.747\$00 de juros compensatórios, tendo sido paga em 16/6/1997;

Liquidação n.º 8310009319 - ALCÂNTARA - SOCIEDADE DE TRANSPORTES; Lda., no valor de esc. 15.680.846\$00, que inclui esc. 1.703.941\$00 de derrama e esc.. 6.532.965\$00 de juros compensatórios, tendo sido paga em 18/6/1997;

Liquidação n.º 8310009318 - MARTINS & CORREIA, Lda., no valor de esc. 493.864\$00, que inclui esc. 31.311\$00 de derrama e esc. 205.754\$00 de juros compensatórios, tendo sido paga em 30/6/1997;

14 - A Administração Fiscal apreciou, nos termos do art.º 130º do CPT as liquidações indicadas no ponto anterior tendo considerado os actos impugnados parcialmente revogados, no que concerne às liquidações dos juros compensatórios (fls. 154-175);

15 - As impugnantes desistiram de parte do pedido, no tocante ao efeito da derrama sobre a matéria colectável, o que veio a ser homologado por sentença de 5/3/1999, já transitada em julgado.

Assentes tais factos apreciemos o recurso.

As questões principais que se colocam no presente recurso, dependendo as demais da solução que àquelas for dada, são de duas ordens:

1. se a tributação de um grupo de empresas pelo lucro consolidado terá de abranger todas as que constituem o grupo ou se podem algumas ser excluídas;

2. se tendo sido autorizada a tributação pelo lucro consolidado pode depois a Administração Fiscal revogar aquele acto de autorização.

Antes porém de entrar na apreciação de tais questões haverá que apurar se delas se deve ou não conhecer.

Na impugnação de cuja decisão vem interposto o recurso constata-se que a impugnante ataca as liquidações efectuadas invocando vícios do acto que declarou a caducidade do despacho que autorizara a tributação pelo lucro consolidado das empresas que constituíam o grupo. Como se constata do probatório que se encontra transcrito, o Director-Geral dos Impostos, por despacho de 29/8/94, declarou a caducidade não só da autorização de tributação pelo lucro consolidado concedida em 1989 como das subsequentes. A impugnante foi notificada dessa revogação e de que se iria proceder às liquidações individuais de cada uma das sociedades do grupo e à anulação da liquidação pelo lucro consolidado a partir do exercício de 1989 inclusive (nº 11 do probatório). E assim foi feito. Tal despacho não foi posto em causa através de recurso contencioso, tendo-se por isso fixado na ordem jurídica como caso decidido ou resolvido. Não pode por isso vir-se agora na impugnação das liquidações questionar o decidido nesse despacho já que as liquidações apenas poderão ser atacadas por vícios delas próprias e não por vícios daquele acto anterior.

Como se referiu no acórdão 26386 de 29.5.02 - em que era recorrente a ora recorrida - em 1994, ano em que foi praticado o acto que declarou a caducidade da tributação pelo lucro consolidado, o artigo 120º do CPT considerava como fundamento de impugnação a ocorrência de qualquer ilegalidade, entendendo-se já então que vigorava no direito tributário o princípio da impugnação unitária quanto aos actos interlocutórios do procedimento, salvo se a lei previsse impugnação autónoma. Mas como também aí se dizia, o artigo 41º n.º 1 b) do ETAF atribuía ao então Tribunal Tributário de 2.ª Instância - hoje Tribunal Central Administrativo - a competência para conhecer dos recursos de actos administrativos respeitantes a questões fiscais, com aplicação das leis de processo dos tribunais administrativos por virtude do artigo 118º n.º 3 do CPT.

O despacho em causa é, sem dúvida, um acto administrativo respeitante a questão fiscal, não podendo ser entendido como um mero acto interlocutório de procedimento. Por isso, os vícios de que sofresse teriam de ser autonomamente atacados. Tal despacho não constituía um acto destacável da liquidação, mas era um acto inserido num procedimento administrativo iniciado a requerimento da impugnante. Por isso, ou era atacado contenciosamente ou constituía-se caso resolvido ou decidido. E então, sendo as liquidações efectuadas em conformidade com o decidido, não podiam elas ser atacadas com base nos eventuais vícios daquele acto que teriam de cumprir.

Não tendo sido invocados na impugnação vícios próprios das liquidações mas apenas vícios daquele acto, teria esta de soçobrar, contrariamente ao que decidiu a sentença recorrida.

Do que fica dito não pode deixar de concluir-se que não haverá que apreciar aqui as questões que vêm invocadas no recurso - saber se a impugnante poderia seleccionar quais as empresas que deveriam constituir o grupo, ou, se o acto de autorização da tributação pelo lucro consolidado poderia ou não caducar pela existência no grupo de uma empresa que não satisfazia os requisitos exigíveis. Se a impugnante não atacou oportunamente tal acto, não poderá aqui e agora fazê-lo.

A sentença recorrida reconheceu à impugnante o direito a juros indemnizatórios tendo em conta o seu entendimento de que tinha havido erro imputável aos serviços. Sendo outro o entendimento deste Supremo Tribunal Administrativo e considerando-se correcta a actuação da Administração Fiscal não haverá pois lugar ao pagamento de quaisquer juros.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência neste Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida e julgar improcedente a impugnação.

Custas pela impugnante/recorrida, que contra-alegou, fixando em 50 % a procuradoria.

Lisboa, 10 de Julho de 2002. — *Vitor Manuel Marques Meira* — *Baeta de Queiroz* — *Benjamim Rodrigues*.

## Acórdão de 6 de Novembro de 2002.

### Assunto:

*Oposição à execução fiscal. Ilegitimidade por não ter sido o possuidor dos bens que originaram a dívida. Consequência, na oposição, da pendência de impugnação judicial do acto de liquidação que originou a dívida.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Estando em causa a cobrança coerciva de uma taxa de vida pelos proprietários dos prédios rústicos que beneficiam de uma obra de fomento hidroagrícola, o arrendatário desses prédios que figure no título executivo pode opor-se à execução fiscal contra si instaurada, ao abrigo do disposto no artigo 286º n.º 1 alínea b) do Código de Processo Tributário, invocando a sua qualidade de arrendatário e não dono, uma vez que a propriedade é pressuposto subjectivo da norma de incidência.*
- 2 — *Tendo sido, também, deduzida impugnação judicial do acto de liquidação que subjaz à dívida exequenda, a pendência dessa impugnação não releva na marcha do processo de oposição, atentas as diferentes finalidades de cada um dos processos judiciais.*

Recurso n.º 539/02. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: Pompeu Correia Monteiro Grilo; Relator: Ex.<sup>mo</sup> Juiz Conselheiro Dr. Baeta de Queiroz.

1.1. A **FAZENDA PÚBLICA** recorre da sentença do Mm.º. Juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Coimbra que julgou procedente a oposição à execução fiscal instaurada contra **POMPEU CORREIA MONTEIRO GRILO**, residente em Coimbra, para cobrança de “taxa de exploração e conservação do ano de 1997” devida à Associação de Beneficiários da Obra de Fomento Hidroagrícola do Baixo Mondego.

Formula as seguintes conclusões:

“1)

Dispõe o artº 286º, nº 1, alínea b), do CPT que a oposição só poderá ter como fundamento “*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 dívida exequenda, o possuidor dos bens que a originaram*

*Ou por não figurar no título e não ser responsável pelo pagamento da dívida;*

2)

A decisão recorrida fundamenta-se no reconhecimento da ilegitimidade oponente para a execução por não ter sido durante o período a que respeita a dívida exequenda o possuidor dos bens que a originaram;

3)

Este fundamento de ilegitimidade só pode verificar-se em relação às execuções por dívidas de impostos rodoviários e de contribuição autárquica;

4)

A decisão final a proferir no seguimento de impugnação judicial apresentada pelo oponente, reflectir-se-á na exequibilidade da presente dívida”.

1.2. O recorrido contra alega pugnando pela manutenção do julgado, concluindo deste modo:

“1

As taxas de “conservação e exploração”, objecto da dívida exequenda, são devidas pelos proprietários ou possuidores legítimos dos prédios rústicos situados nas zonas beneficiadas;

2

Constituem verdadeiros ÓNUS REAIS, pelo que são os titulares da coisa, os sujeitos passivos da obrigação de pagamento.

3

Sendo as “taxas de Conservação e exploração”, verdadeiras taxas no sentido técnico jurídico, é aliás vedado aos rendeiros suportar o respectivo pagamento por imperativo legal.

4

O recorrido, sendo rendeiro de uma área de 746.200 m2 é parte ilegítima para a execução, o que constitui fundamento da oposição deduzida.

5

Foi já proferida douta sentença nos autos de impugnação n.º 1/99, que julgou provada e procedente a impugnação da liquidação das taxas de conservação e exploração dos anos de 1987 e 1998, tendo-se

assim formado CASO JULGADO material, quanto aos prédios ou lotes de que o recorrido é arrendatário,

6

Encontrando se pendente de recurso jurisdicional a douta sentença na parte que desatendeu a impugnação quanto aos prédios de que o recorrido é proprietário.

TERMOS EM QUE,

(...) deve manter se a Douta sentença recorrida (...).

1.3. O Exm<sup>o</sup>. Procurador Geral Adjunto não emitiu parecer final, sendo que para o efeito lhe foi dada vista do processo.

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

2. A sentença recorrida deu por provado o seguinte:

- O referido “Bloco 15 - S. Silvestre” tem uma área aproximada de 70 hectares, que são propriedade de cerca de 500 proprietários;

- Sendo assim constituído por diversos prédios rústicos;

- O oponente, no referido Bloco 15 é rendeiro numa área de cerca de 746,280 m<sup>2</sup>;

- E porque foi comprando alguns prédios, é dono de cerca de 30 hectares, no referido bloco;

- O lote do Bloco 15 não foi ainda recebido pelo oponente, correspondente aos terrenos de que é proprietário;

- Depois do emparcelamento, o oponente deixou de saber qual é o seu lote;

- Por isso, ainda o não recebeu;

- Só em Abril de 1997 foi notificado pela entidade D.G.H.E.R.A para o recebimento dos seus novos prédios;

- Do título executivo de fls. 15, na rubrica “Identificação do título de cobrança”, consta, apenas, referenciadamente “taxa de exploração e conservação do Bloco 15, S. Silvestre, respeitante ao ano de 1995”;

- Quanto à proveniência da dívida, refere-se “falta de pagamento da respectiva taxa, de acordo com o referido ponto 1 da presente certidão”.

- A certidão de dívida não especifica a proveniência da dívida e o seu montante;

- Não sendo possível apurar o montante referente aos prédios de que o executado é proprietário, do montante incidente sobre os prédios de que é arrendatário”.

3.1. O ora recorrido deduziu oposição à execução fiscal que lhe foi instaurada para cobrança coerciva de dívida à Associação de Beneficiários da Obra de Fomento Hidroagrícola do Baixo Mondego, alegando que a certidão em que baseava a execução carecia de força executiva, por não indicar a proveniência da dívida, e invocando a consequente nulidade do processo executivo, nos termos dos artigos 249<sup>o</sup> e 251<sup>o</sup> do Código de Processo Tributário (CPT).

Acrescentou, ainda, que a cobrança da taxa que lhe é exigida não está autorizada por nunca ter sido publicado o regulamento de que deviam constar “as bases de lançamento (...) e os critérios de repartição pelos utentes, dos encargos anuais relativos à taxa de beneficiação e à taxa de exploração e conservação”, o que constitui fundamento de oposição, à luz da alínea a) do artigo 286<sup>o</sup> do CPT.

Disse, por último, que lhe está a ser exigido o pagamento de taxa relativa a prédios de que é arrendatário, sendo que o devedor é, antes, o proprietário. Por isto, carece de legitimidade para a execução.

A sentença começou por afirmar que o título executivo não enfermava de vício que o impedisse de servir de base à execução.

Passando à questão da legitimidade do executado, concluiu, baseada nos factos apurados, que ele, “apesar de figurar no título da dívida, não foi, ou pelo menos desconhece-se em que amplitude, durante o período a que respeita a dívida exequenda, o possuidor dos bens que a originaram”. É, porque são sujeitos passivos da dívida em cobrança os proprietários dos prédios beneficiários, e não os arrendatários, sendo que se desconhece em que medida tal dívida corresponde a prédios de que o executado é arrendatário, e em que medida respeita a prédios de que é proprietário, julgou procedente a oposição à execução.

A Fazenda Pública discorda por, em seu entender, o tipo de ilegitimidade em que se fundou a sentença só poder conduzir à procedência da oposição quando se trate de “dívidas de impostos rodoviários e de contribuição autárquica, tributos estes que têm em conta a relação proprietário/bem (prédio ou veículo), reportada ao período a que respeita a contribuição ou imposto”. Não sendo esse o caso vertente, não podia com fundamento em tal ilegitimidade proceder a oposição à execução.

Há, pois, duas asserções fundamentais, em que assenta o juízo decisório formulado pela sentença recorrida.

A primeira respeita aos factos: o recorrente é proprietário de uma área de cerca de 30 hectares e arrendatário de uma área aproximada de 764,280 m<sup>2</sup>.

A segunda concerne ao direito: a taxa em cobrança coerciva é devida pelos proprietários dos prédios, que não pelos arrendatários.

A isto acrescentou a sentença a impossibilidade de “apurar o montante (da dívida exequenda) referente aos prédios de que o executado é proprietário, do montante incidente sobre os prédios de que arrendatário”.

Razão por que ditou a total procedência da oposição, considerando que o executado era parte ilegítima, nos termos da alínea b) do n<sup>o</sup> 1 do artigo 286<sup>o</sup> do Código de Processo Tributário por não ter sido, durante o período a que respeita a dívida, o possuidor dos bens que a originaram.

A recorrente não contesta o julgamento feito sobre a factualidade nem, pertinentemente, o poderia fazer, pois aqui só cabe discutir o direito.

Como não discute a interpretação da norma de incidência feita pela sentença, segundo a qual é sujeito passivo da taxa o proprietário dos prédios, mas não já o arrendatário.

Só questiona a conclusão a que chegou a sentença, de que, assim sendo, ocorre a falada ilegitimidade, conducente à procedência da oposição.

É, portanto, esta, e só esta, a questão a decidir no presente recurso, posto que a tanto se limita o seu objecto, cujos contornos são traçados pelas conclusões das alegações do recorrente, nos termos dos artigos 684<sup>o</sup> e 690<sup>o</sup> do Código de Processo Civil.

3.2. A alínea b) do n. 1 do artigo 286<sup>o</sup> do CPT aponta como fundamento admissível de oposição à execução fiscal 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”.

Antes, o artigo 176º do Código de Processo das Contribuições e Impostos (CPCI) continha norma semelhante, o que, aliás, ainda hoje acontece no Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) (Veja-se o seu artigo 204º, nº 1, alínea b).

De entre as ilegitimidades aí previstas, a que nos importa é a que resulta de, embora sendo executado 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.

Na vigência do CPCI, entendiam Alfredo José de Sousa e José da Silva Paixão que este 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)” - vd. a 2ª edição do seu Código de Processo das Contribuições e Impostos, Comentado e Anotado, pág. 494. Interpretação que era acompanhada pela jurisprudência deste Tribunal - cfr., por exemplo, o acórdão de 17 de Abril de 1991, no recurso nº 13029.

Este entendimento não sofreu alteração com a entrada em vigor do CPT, escrevendo os mesmos autores, na 4ª edição do seu Código de Processo Tributário Comentado e Anotado, pág. 610, que o estudado fundamento de oposição “só pode verificar-se em relação aos tributos incidentes sobre o rendimento ou fruição dos respectivos bens, e, portanto nas execuções por dívidas de contribuição autárquica, e de impostos rodoviários, com excepção do imposto de circulação”. Ainda de acordo com os anotadores referidos, (cit., pág. 611), “a situação de facto integradora da ilegitimidade nestes casos é a falta de posse dos bens no período a que respeita a dívida exequenda. A oposição com tal fundamento sobrevirá, porque no acto da citação pessoal o funcionário dela encarregado não cumpriu, ou não teve elementos que lhe permitissem, o disposto no art. 244º”.

É, pois, a falta de posse (ou da propriedade, acrescentamos nós, aliás, na esteira do que entende JORGE LOPES DE SOUSA em anotação ao artigo 204º do CPPT - CÓDIGO DE PROCESSO E DE PROCEDIMENTO TRIBUTÁRIO ANOTADO, 3ª edição) dos bens que originaram a dívida exequenda, que faz com que a resultante ilegitimidade sirva de fundamento à oposição à execução fiscal. Posse ou propriedade essa que só é relevante quando seja causa da dívida, isto é, quando o tributo incida sobre a propriedade, a posse, a fruição, ou o rendimento dos bens, implicando a existência de uma relação directa entre a dívida e os bens, relação de tal modo íntima que faz com que só o proprietário, o possuidor, o titular do rendimento, ou o fruidor deles, tem, em princípio, legitimidade para assumir na execução fiscal a posição passiva.

Sendo a posse dos bens a causa da dívida, aquilo que faz com que seja o possuidor o devedor e, conseqüentemente, a pessoa com legitimidade para ser executada, o não possuidor, ainda que figure no título como devedor, pode, sem pôr em causa a legalidade em abstracto da liquidação, lograr a extinção da execução contra si, demonstrando, na respectiva oposição, que não é o devedor, por não ter sido, durante o período a que respeita a dívida, o possuidor dos bens que a originaram.

Ora, se é verdade que, quer a doutrina, quer a jurisprudência, têm apontado como exemplos de casos em que este tipo de ilegitimidade pode ocorrer, as dívidas de contribuição autárquica e im-

postos rodoviários, à excepção do de circulação (aqui porque o devedor é o titular do licenciamento, independentemente de ser ou não o possuidor do veículo), nada obsta a que a mesma ilegitimidade se verifique fora do âmbito dos apontados tributos.

É o caso que nos ocupa.

Nos termos fixados na sentença, que, neste segmento, como se viu, a recorrente não contraria, a taxa em cobrança é devida pelos proprietários dos prédios beneficiários da obra de regadio agrícola do Baixo Mondego. Por aqueles que tenham a qualidade de proprietários, e não por outrem, designadamente, pelos arrendatários dos prédios, que só por os amanharem não são deles donos, explorando-os por virtude, não da qualidade de proprietários, que não têm, mas por isso os proprietários lhes permitirem, ao abrigo do contrato de arrendamento. A propriedade desses prédios é, pois, pressuposto subjectivo da norma de incidência.

Surpreende-se, deste modo, no nosso caso, a relação directa entre a dívida exequenda e os bens a que se refere, de que vimos falando.

Relação de tal modo íntima que é a propriedade dos bens a causa da dívida, e por isso radica nela a legitimidade para ser executado, faltando essa legitimidade a quem, por não ser o proprietário dos bens no período de tempo relevante, não é o devedor. Ainda que, por erro, como tal figure no título executivo.

Daí a improcedência das conclusões 1) a 3) das alegações da recorrente Fazenda Pública.

3.3. Na conclusão 4) invoca a recorrente que “a decisão final a proferir no seguimento de impugnação judicial apresentada pelo oponente, reflectir-se-á na exequibilidade da presente dívida”.

Esta conclusão entende-se melhor à luz das alegações de que foi retirada, em que se diz que a sentença recorrida devia ter tomado em consideração a pendência de impugnação do acto de liquidação que deu origem à dívida exequenda.

Mas, diferentemente do que parece pretender a recorrente, a decisão a proferir na presente oposição à execução fiscal em nada é prejudicada ou condicionada pela pendência de uma impugnação da liquidação atinente.

O que está em causa na oposição à execução é a apreciação dos fundamentos invocados que, a serem acolhidos, ditarão a respectiva procedência e a conseqüente extinção da acção executiva contra o oponente.

Na impugnação judicial controverte-se a legalidade do acto tributário de liquidação, implicando a procedência dos respectivos fundamentos o êxito da impugnação e a conseqüente anulação, total ou parcial, daquele acto.

Não é o facto de a eventual anulação da liquidação conduzir ao desaparecimento da dívida e, portanto, à extinção da execução que visa a sua cobrança coerciva, que obsta a que o já executado exerça o seu direito a opor-se à execução, invocando, nela, os fundamentos que caibam. Como aqui acontece.

Daí que a sentença recorrida não tivesse que considerar, relevantemente, a existência de um processo de impugnação do acto de liquidação origem da dívida (existência que, aliás, não estabeleceu) improcedendo, também, a conclusão 4).

3.4. A conseqüência ditada pela sentença recorrida não é, porém, de corroborar *in totum*.

Com efeito, e como já se disse, foi possível à sentença apurar que o recorrido é proprietário de alguns prédios e arrendatário de outros.



Resultando a procedência da oposição do facto de a taxa ser devida pelos proprietários, e não pelos arrendatários, e de o recorrido ser proprietário, apenas, de uma parte dos prédios, não se vê razão para que seja total essa procedência.

Ela deve, antes, limitar-se à parte da dívida correspondente aos prédios de que o oponente não é proprietário.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juizes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em, concedendo parcial provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida, julgando procedente a oposição apenas no tocante ao montante da dívida que respeita a prédios de que o oponente não é proprietário, extinguindo a execução, mas só nessa exacta medida.

Custas a cargo do oponente, em ambas as instâncias, na proporção do decaimento, com 50% de procuradoria neste Tribunal.

Lisboa, 6 de Novembro de 2002. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Benjamim Rodrigues* — *Fonseca Limão*.

## Acórdão de 6 de Novembro de 2002.

### Assunto:

*Oposição à execução fiscal. Dívidas ao Departamento para os Assuntos do Fundo Social Europeu (DAFSE). Prescrição. Prazo.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- I — *O Departamento para os Assuntos do Fundo Social Europeu, organismo da Administração Central dependente do Ministério do Emprego e da Segurança Social, que no plano nacional, é o interlocutor nacional, face às instâncias comunitárias, das entidades gestoras das intervenções operacionais na parte correspondente ao apoio do Fundo Social Europeu (FSE) bem como dos promotores públicos e privados de acções apoiadas por este Fundo (cfr. art.º 1º n.º 1 do DL n.º 37/91, de 18 de Janeiro).*
- II — *Na apontada qualidade compete-lhe, além do mais, proceder à eventual cobrança coerciva, através da via contenciosa da justiça fiscal execução fiscal dos saldos credores a final apurados por decisão da Comissão Europeia relativamente às acções de formação participadas com verbas daquele FSE e do OSS, porventura emergentes da não aplicação ou aplicação indevida dos subsídios antes concedidos.*
- III — *O prazo de prescrição das dívidas assim apuradas é o prazo geral ordinário, de 20 anos, previsto no art.º 309º do Código Civil e não o especial, de 5 anos, previsto no art.º 40º do DL n.º 155/92, de 28 de Julho, que apenas*

*se refere à reposição de dinheiros públicos que devam reentrar nos cofres do Estado, quando recebidas indevidamente por funcionários ou agentes da Administração Pública (cfr. arts. 36º e 42º do citado diploma).*

Recurso n.º 727/02. Recorrente: GABRILTEX — Confecções, L.<sup>da</sup>.  
Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Ex.<sup>mo</sup> Conselheiro Dr. Alfredo Madureira.

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

Inconformada com a aliás douta sentença do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Leiria, que lhe julgou improcedente por não provada a oposição deduzida contra a execução fiscal n.º 3883-98/100527.8 para pagamento coercivo da quantia de 2.166.299\$00 por dívidas ao Departamento para os Assuntos do Fundo Social Europeu e ao Estado Português, no âmbito de uma acção de formação profissional, dela interpôs recurso para esta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, a Oponente recorrente Gabriltext - Confecções, L.da, nos autos convenientemente identificada .

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

A) A recorrente foi citada em Setembro de 1998 para proceder ao pagamento da quantia de 2.166.299\$00, desdobrando-se esta em duas partes, sendo titular duma o Fundo Social Europeu e outra o próprio Estado Português, através do Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social.

B) Da conclusão antecedente resulta, pois, que os credores da quantia exequenda são o Estado Português e o Fundo Social Português.

C) O pressuposto contido na douta decisão recorrida segundo o qual o credor da quantia exequenda é o Fundo Social Europeu não está correcta.

D) Além disso, o regime prescricional contido no artigo 309º do Código Civil apenas é aplicável às relações jurídicas constituídas entre particulares ou entre estes e o Estado ( incluindo Administração Pública) na veste da sua gestão privada.

E) A dívida exequenda não está sujeita ao regime civilístico do Código Civil.

F) O regime prescricional dos créditos do Estado é o do artigo 40º do DL 155/92.

G) Regime também aplicável no caso do Fundo Social Europeu uma vez que este intervém no território nacional através do DAFSE que está enquadrado na orgânica do Estado, mais exactamente no Ministério do Emprego e da Solidariedade Social.

H) Em qualquer caso, sempre se dirá que o regime prescricional aplicável à quantia exequenda cujo credor é o Estado Português é o do artigo 40º do DL 155/92.

I) À data da citação, Setembro de 98 encontrava-se totalmente prescrita a dívida exequenda ou assim não se entendendo a quantia de que é credor o Estado Português através do Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social.

J) *A douta sentença recorrida fez errada aplicação do artigo 309º do Código Civil e violou o artigo 40º do DL 155/92 e o artigo 3º do DI 47.344 de 25.11.66.*

Não foram apresentadas quaisquer contra-alegações.

O Ex.mo Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal teve vista dos autos - cfr. fls.75 -.

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

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

1. *No âmbito de uma acção de formação, a oponente recebeu verbas do FSE e do OSS no montante de 1.984.965\$00 e 1.624.063\$00;*

2. *Tais verbas foram depositadas na conta da oponente pela Cerifarg Plástica, Lda nos dias 15/7/1987 e 3/8/1987, respectivamente;*

3. *A Cerifarg era líder do dossier n.º 870477 P1*

4. *Por decisão da Comissão de 5/12/1995, foi reduzida a participação, tendo em consequência resultado um saldo credor no montante de 2.166.299\$00;*

5. *Para cobrança da quantia de 2.166.299\$00, foi instaurado processo de execução fiscal contra “Gabritex - Confecções, Lda”.*

E, com base nela e na petição de oposição à execução fiscal que apreciava houve por bem julgar improcedentes as causas de pedir invocadas, a saber, a ilegitimidade da executada, a falsidade do título executivo e a prescrição da dívida exequenda.

Com o presente recurso jurisdicional a Oponente syndica apenas o impugnado julgado quanto à julgada não verificada prescrição da dívida exequenda, nos termos das transcritas conclusões oportunamente formuladas e que circunscrevem, delimitando, o âmbito e objecto do recurso (cfr. arts. 684º e 690º do CPC, aplicável *ex vi* do art.º 2º al. e) do CPPT).

E persiste em sufragar entendimento de que ao caso - execução fiscal antes instaurada para cobrança coerciva da quantia de 2.166.299\$00 proveniente de verbas recebidas do Fundo Social Europeu e do Estado Português, respeitante a acção de formação profissional desenvolvida no âmbito do “dossier” 87 0477 P1 - e à invocada prescrição da dívida exequenda se aplicam as regras do DL n.º 155/92, de 28 de Julho, designadamente a do art.º 40º, e que, por isso, tendo o último pagamento efectuado à recorrente ocorrido em 3 de Agosto de 1987, à data da citação para a execução - Setembro de 1998 - o respectivo prazo de prescrição - cinco anos - estava já vencido e consequentemente prescrita a dívida.

Não lhe assiste qualquer razão e o presente recurso mostra-se antes e irremediavelmente condenado ao insucesso.

Com efeito e como vem de relatar-se, não foi este o entendimento acolhido na sindicada sentença, nela se evidenciando antes e sem controvérsia, aliás, que a dívida exequenda não revestia a natureza tributária, designadamente imposto, taxa ou preço,

Já que respeitava antes a um financiamento recebido pela Oponente no âmbito do Fundo Social Europeu destinado e condicionado à realização de acções de formação, cujo montante final só ficou definido pela aprovação, pela Comissão Europeia, em 5.12.95, do saldo respectivo, momento em que se definiu o *quantum* a devolver pela beneficiária daquele financiamento, a Oponente e ora Recorrente, e que constitui o montante reclamado na execução fiscal instaurada

nos termos dos artigos 248º e 249º do CPT, ao abrigo dos artigos 1º e 2º do DL n.º 158/90, de 17 de Maio, com a redacção dada pelo DL n.º 246/91, de 6 de Julho.

Assim, não se lhe aplicava o disposto nos invocados DL n.º 324/80, art.º 5º, e DL n.º 155/92, art.º 40º, que expressamente se referem e aplicam apenas à *administração financeira do Estado*, a que se refere também a Lei de Bases da Contabilidade Pública, Lei n.º 8/90, de 20 de Fevereiro, regime legal que só incidentalmente se atém, regulamentando, a reposição de dinheiros públicos que devam reentrar nos cofres do Estado ( secção VI, artigos 36º a 42º ), quando *recebidas indevidamente por funcionários ou agentes da Administração Pública* (sublinhado nosso), situação que manifestamente se não verificava ocorrer no ajuizado caso dos autos.

Daí que não lograsse aplicação o invocado prazo de prescrição (5 anos a contar do seu indevido recebimento - cfr. art.º 40º n.º 1 do citado diploma legal-), mas antes, isso sim, o prazo geral ordinário da prescrição previsto no art.º 309º do Código Civil que é de 20 anos e que manifestamente se não verificava ocorrer.

E se é certo que, tal como sustenta a Recorrente e ao contrário do sentido do decidido pela sindicada sentença, o Departamento para os Assuntos do Fundo Social Europeu é, com efeito, *organismo da Administração Central dependente do Ministério do Emprego e da Segurança Social, que no plano nacional, é o interlocutor nacional, face às instâncias comunitárias, das entidades gestoras das intervenções operacionais na parte correspondente ao apoio do Fundo Social Europeu (FSE) bem como dos promotores públicos e privados de acções apoiadas por este Fundo* (cfr. art.º 1º n.º 1 do DL n.º 37/91, de 18 de Janeiro), tal circunstância em nada altera a natureza da quantia exequenda, designadamente em termos de porventura viabilizar a reclamada aplicação do referido diploma legal.

Na verdade e como inequivocamente emerge dos autos e do probatório fixado, a quantia reclamada no processo de execução fiscal de que os presentes autos são de oposição a mais não corresponde do que ao saldo credor a final apurado por decisão da Comissão relativamente às acções de formação antes participadas com verbas daquele FSE e do OSS, saldo credor que consubstancia, integrando, crédito do DAFSE resultante da não aplicação ou aplicação indevida dos subsídios concedidos pelo FSE e pelo Estado Português (OSS), saldo que, nos termos do invocado e aplicável DL n.º 158/90, de 17 de Maio, *que introduziu no sistema legal português um conjunto de normas conducentes à reposição, por via contenciosa através da justiça fiscal, das verbas concedidas no âmbito do Fundo Social Europeu*, na redacção que lhe deu o DL n.º 246/91, de 6 de Julho, que também operou a *simplicação do processo executivo* naquele previsto, *por forma a não entrar no processo de cobrança que se quis adoptar*. (em itálico, transcrição do esclarecedor preâmbulo do DL n.º 246/91).

Não merece pois qualquer reparo ou censura o segmento decisório da sindicada sentença impugnado com o presente recurso jurisdicional E porque assim, acordam os Juizes desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo em negar-lhe provimento, confirmando antes aquela sentença.

Custas pela Recorrente, fixando a procuradoria em 50 %.

Lisboa, 6 de Novembro de 2002. — *Alfredo Madureira* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Almeida Lopes*.

## Acórdão de 6 de Novembro de 2002.

### Assunto:

*Litispêndência.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*Ocorre litispêndência quando se repete uma causa estando a anterior ainda em curso, sendo esta idêntica à outra quanto aos sujeitos, ao pedido e à causa de pedir (artigos 497 e 498 do C.P.C.).*

Recurso n.º 823/02. Recorrente: Cabaz - Comércio Retalhista, SA; Recorrida: Fazenda Publica; Relator: Exmº Consº Dr. Vitor Meira.

”Cabaz - Comércio Retalhista, S.A.”, não se conformando com a decisão do Mº Juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto que absolveu da instância a Fazenda Pública relativamente ao processo apensado, dela recorreu para este Supremo Tribunal Administrativo pedindo a não absolvição da Fazenda Pública da instância no que tange ao Pº 1821-00/300025.7, mantendo-se a apensação de ambos os processos, com a ulterior declaração de invalidade do acto tributário pelos motivos que indicou. Formulou as seguintes conclusões:

1. Em 1995, com a fusão por incorporação da CABAZ na MODELO CONTINENTE, a dita CABAZ extinguiu-se, e todos os seus direitos e obrigações foram transferidos para a MODELO CONTINENTE (art. 112º do CSC).

2. Quem entenda que a CABAZ não se extinguiu pura e simplesmente (fazendo descaço do art. 112º do CSC), sempre terá de conceder que ela passou então a estar *incorporada* e a fazer parte da incorporante, ficando desprovida, portanto, de uma existência autónoma.

3. Não há por isso identidade dos sujeitos. A incorporante e incorporada não são a mesma entidade.

4. Datando a liquidação adicional de momento posterior à data da inscrição definitiva da fusão no registo comercial, ela só podia ter como sujeito passivo a MODELO CONTINENTE, e nunca a CABAZ.

5. Não sendo esse o caso, tal é ineficaz em relação à MODELO CONTINENTE. A intervenção da CABAZ é cautelar, pois não possui personalidade jurídica e judiciária para intervir neste processo (art. 112º, al. a) do CSC).

6. Não há qualquer situação de litispêndência: cada uma das impugnantes suscita questões prévias - autónomas mas conexas - decorrentes dos mesmos factos.

7. Tais questões devem por isso ser julgadas conjuntamente, razão pela qual os dois processos devem seguir, em apenso (art. 104º e 105º do CPPT). Existe uma clara relação de identidade e dependência entre os factos invocados por ambas, no que concerne aos vícios e ilegalidades ligados à notificação do acto tributário.

Não houve contra-alegações.

Pelo Exmo. Magistrado do Ministério Público foi suscitada a questão prévia da incompetência hierárquica do Tribunal para conhecer do recurso por, na 4ª conclusão, a recorrente ter afirmado que a liquidação impugnada era posterior à inscrição definitiva da fusão

no registo comercial, sendo que tal facto, relevante para a decisão, não foi estabelecido na sentença, sendo que entre a escritura de fusão e a respectiva inscrição é diferente a situação da sociedade.

Ouvida a recorrente sobre tal questão prévia veio ela dizer que, não obstante tal facto não constar como provado na sentença, está-nos autos por documento.

Logra prioridade de apreciação a questão prévia suscitada.

Nos termos dos artigos 167º do Código de Processo Tributário e 32 n.º1 alínea b) do ETAF este Supremo Tribunal apenas conhece dos recursos dos tribunais tributários de 1ª instância com exclusivo fundamento em matéria de direito. Conforme este Tribunal tem vindo a decidir em inúmeros acórdãos, na esteira do ensinamento do Prof. Manuel de Andrade de que a competência se afere pelo “quid disputatum” e não pelo “quid decism”, 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. Afigura-se-nos porém que não ocorre a incompetência em razão da hierarquia que vem suscitada. No seu parecer o Ministério Público referia que não havia sido estabelecido pelo Mº Juiz recorrido o facto invocado pela recorrente de que a liquidação era posterior à inscrição definitiva da fusão no registo comercial. Todavia, como a recorrente refere, tal facto está provado nos autos por documento autêntico (fls. 38 do processo apenso) pelo que o Tribunal dele pode tomar conhecimento, se necessário. Improcede pois a questão prévia suscitada pelo Ministério Público.

Passemos pois à apreciação do recurso.

A decisão recorrida absolveu da instância a Fazenda Pública invocando a existência de litispêndência. Considerou que a recorrente “Cabaz” se incorporara por fusão na “Modelo Continente - Hipermercados, SA” por escritura pública de 31.10.95, tendo ambas as empresas impugnado a liquidação adicional de IRC do ano de 1995 efectuada à “Cabaz”, concluindo que haveria litispêndência e que a impugnação que devia prosseguir era a deduzida pela “Cabaz”.

Ocorre litispêndência quando se repete uma causa estando a anterior ainda em curso (artigo 497º n.º1 do CPC), considerando-se que se repete a causa quando se propõe uma acção idêntica a outra quanto aos sujeitos, ao pedido e à causa de pedir (artigo 498º n.º1 do CPC). No caso vertente não há identidade de sujeitos relativamente às duas causas, pois uma é interposta pela “Cabaz” e outra pela “Modelo”. E quanto ao pedido também não na identidade, pois que na impugnação da “Modelo” se pede a anulação da liquidação, e na da “Cabaz” se pede a invalidade do acto tributário por inexistência do sujeito passivo e só subsidiariamente se pede a anulação do acto impugnado, solicitando-se igualmente a apensação de ambos os processos.

Na decisão sob recurso não se apreciou a legalidade ou ilegalidade da liquidação adicional efectuada nem as consequências e efeitos da fusão das sociedades. A decisão limitou-se a considerar a ocorrência de litispêndência para absolver a Fazenda Pública da instância. Não ocorrendo aquela, como se disse, terá agora o Mº Juiz recorrido que fixar os factos e apreciar juridicamente as questões suscitadas relativamente à liquidação e as relações existentes entre as empresas, com relevo para a decisão que vier a proferir. Tais questões não podem ser apreciadas no presente recurso porquanto, não o tendo sido no tribunal recorrido, não se incluem no objecto do recurso.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência neste Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso e revogar a decisão recorrida, devendo os autos prosseguir seus termos no tribunal “a quo”.

Sem custas.

Lisboa, 6 de Novembro de 2002. — *Vítor Meira* (relator) — *Baeta de Querioz* — *Benjamim Rodrigues*.

## Acórdão de 6 de Novembro 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.*

Recurso nº 894/02 em que é recorrente José Carlos Pereira Gonçalves e recorrida Fazenda Pública de que foi relator o Exmº. Conselheiro João Plácido Fonseca Limão.

José Carlos Pereira Gonçalves, inconformado com a sentença, a fls.138 e seguintes, do Mº. Juiz do T. T. de 1ª. Instância de Braga, que lhe julgou improcedente a impugnação que havia deduzido contra as liquidações de IVA dos anos de 1997 e 1998 e juros, dela interpôs recurso para este S.T.A., terminando as suas alegações com a formulação de um quadro conclusivo onde, para além do mais, afirmou:

Tais custos, decorrentes da mão-de-obra, são compatíveis com o valor dos serviços prestados (obras) a que se reportam os respectivos exercícios fiscais e económico, segundo o dito relatório, a fls. 9/10 (conclusão IV).

O Exmº. Magistrado do Mº. Pº., junto deste S.T.A., foi de parecer que nesta conclusão, e em outras, vem vertida matéria de facto não estabelecida no probatório da decisão recorrida.

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

Corridos os vistos, cumpre decidir começando por conhecer da competência deste S.T.A. para a apreciação do recurso, pois que logra prioridade.

Confrontada a conclusão atrás referida com a sentença recorrida, desde logo resulta ser esta omissa quanto a custos decorrentes de mão-de-obra e da sua compatibilidade com o valor dos serviços prestados.

A questão de saber se o recorrente suportam custos decorrentes de mão-de-obra e se foram compatíveis com o valor dos serviços prestados logra enquadramento no plano dos factos, pois a sua solução não depende da interpretação e aplicação da lei.

Significa isto que o recurso não tem, por exclusivo fundamento, matéria de direito.

O que, face ao disposto nos artºs 21º nº 4, 32º nº 1 al. b), 39º e 41º nº 1 do E.T.A.F. e 280º nº 1 do C.P.P.T., 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 julgar este S.T.A. incompetente, em razão da hierarquia, para o conhecimento do recurso, sendo, para tanto, competente o T. C. A., pela Secção do Contencioso Tributário.

Custas pelo recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 75 Euros e a procuradoria em 50%.

Lisboa, 6 de Novembro de 2002. — *João Plácido Fonseca Limão* (relator) — *Benjamim Rodrigues* — *Lúcio Barbosa*.

## Acórdão de 6 de Novembro de 2002.

### Assunto:

*Emolumentos do Registo Predial. Artº 2º nº 2 da Tabela (Port. 996/98). Inconstitucionalidade. Princípio da proporcionalidade.*

### Doutrina que dimana da decisão:

1 — *Os Emolumentos do Registo Predial previstos no art 2º nº 2 da tabela respectiva, na redacção da Portaria nº 996/98, são de qualificar como taxa e não imposto, não padecendo aquele normativo de inconstitucionalidade orgânica.*

2 — *Nem material, por ofensa ao princípio da proporcionalidade, na vertente da proibição do excesso, a que se refere o artº 266º nº 2 da Constituição.*

Recurso nº 939/02, em que são recorrente IGI - Investimento Imobiliário, SA, e recorrida a Fazenda Pública. Relator, o Ex.mo Consº Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do STA:

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto por IGI - INVESTIMENTO IMOBILIÁRIO, S A, da sentença do TT de 1ª Instância do Porto, proferida em 12/DEZ/01, que julgou improcedente a impugnação judicial pelo mesmo deduzida contra a liquidação de emolumentos do registo predial, no montante de 7.666.663\$00.

Fundamentou-se a decisão, em que a receita em causa constitui uma taxa e não um imposto, dado o seu carácter bilateral ou sinalagmático, paga pela prestação de um serviço público, voluntariamente solicitado e individualizável ainda que com o cariz particular de ter a ver com as próprias remunerações de certas categorias profissionais, nada obstando assentar no princípio de que o custo do

acto será proporcional ao seu valor económico sendo, assim, o custo do serviço público proporcional à vantagem ou valor económico que o mesmo tem para o utente, critério que não tem a ver com a capacidade contributiva, como aliás acontece, por exemplo com a taxa de justiça.” “calculada em função do valor do processo e consequentemente da vantagem económica que as partes poderão retirar do mesmo, independentemente da actividade processual ser maior ou menor, não se mostrando assim ofendido o princípio da proporcionalidade, sendo perfeitamente admissível o critério utilizado para o cálculo respectivo, diminuindo o custo por cada unidade na proporção directa em que aumenta o valor do acto:

A recorrente formulou as seguintes conclusões:

“1ª - A liquidação de emolumentos, no montante de 7.666.663\$00, de que a recorrente foi alvo está ferida de invalidade, devendo, por isso, ser anulada com todas as consequências;

2ª - Com efeito, o artº 2º, nº 2, da Tabela dos Emolumentos do Registo Predial”, com a redacção que lhe foi dada pela Portaria nº 996/98, enferma do vício de inconstitucionalidade, ofendendo o nº 2 do artº 103º e a al. i) do nº 1 do artº 165º da Constituição da República Portuguesa;

3ª - Tal é o que resulta do facto de, por intermédio do artº 2º, nº 2, da “Tabela dos Emolumentos do Registo Predial” se estabelecerem receitas que, muito embora apresentem uma conexão com um serviço público individualizável, estão manifestamente desligadas, quanto ao seu montante, da actividade desenvolvida pela Administração;

4ª - A desproporção entre o tributo e o serviço é tal que se pode dizer que aquele se desligou completamente deste último, tornando-se em boa verdade uma receita abstracta - um imposto -, sendo certo que a mesma foi estabelecida pelo Governo, sem estar habilitado por competente autorização legislativa;

5ª - 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. nº 2 do artº 266º da Constituição);

6ª - Pouco importa que a contrapartida do acto seja proporcional ao “seu valor económico”, à vantagem económica ou jurídica 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”.

7ª - A douda sentença recorrida violou, pois, por errada interpretação e aplicação, o nº 2 do artº 103º e a al. i) do nº 1 do artº 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 7.666.663\$00, acrescida dos juros de lei, desde 28 de Novembro de 2000, até integral embolso”.

Em corridos os vistos legais, nada obsta à decisão.

Em sede factual, vem apurado que:

“a) Pela inscrição na 1.ª Conservatória do Registo Predial, a favor da impugnante, da aquisição de determinados imóveis, esta pagou em 28/11/2000 a quantia de, esc. 4.663\$00 e esc. 7.662.000\$00 nos termos do artº 1º nº 2 e artº 2º nº 2, respectivamente, da Tabela de Emolumentos do Registo Predial - cfr. fls. 9 a 15 -.”

Vejam, 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 semipúblicos, ou como o preço autoritariamente fixado por tal utilização” - cfr. RLJ 117 -294.

E o parecer da P. G. Rep. de 15/Dez/91 in D.Rep., II de 04-06-93, reproduzindo o parecer nº 64180, tal como o Ac. deste Tribunal, de 10/Fev/83 in Acd’ Dou’257-579, sustentam ser a taxa “o preço autoritariamente estabelecido, pago pela utilização individual de bens semipúblicos, tendo a sua contrapartida uma 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 em 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, Finanças Públicas e Direito Financeiro, págs. 491 e seguintes, “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 um 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, 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 contrapartida numa actividade do credor especialmente dirigida ao mesmo contribuinte.

Essencialmente, a taxa distingue-se do imposto pela bilateralidade ou unilateralidade do tributo, respectivamente: aquela, ao contrário deste, supõe a existência de correspectividades entre duas prestações; a primeira a pagar pelo utente do serviço e a deste, a prestar pelo Estado ou outra entidade pública.

Esta relação tem, por um lado, carácter substancial ou material, que não meramente formal mas não vai tão longe quanto os contratos sinalagmáticos: não há uma equivalência económica rigorosa entre o valor do serviço e o montante da quantia a pagar, podendo até esta ser bastante superior ao custo daquele; salva sempre a “desproporção intolerável”.

Como se refere no recente Ac. do TC, de 12/03/02 in D. República, 2.<sup>a</sup>, de 28/05/02, que, aliás, aqui se segue de perto, “o que é exigível é que, de um ponto de vista jurídico, o pagamento do tributo tenha a sua causa e justificação -material e não meramente formal - na percepção de um dado serviço”, não bastando “uma qualquer desproporção entre a quantia a pagar e o valor do serviço prestado” para que ao tributo falte o carácter sinalagmático será necessário que essa desproporção seja manifesta e comprometa, de modo inequívoco, a correspectividade pressuposta na relação sinalagmática.

Como refere Teixeira Ribeiro, in cit. pág. 294, as prestações superiores ao custo continuam a ser taxas no respectivo excedente, “visto manterem o seu carácter bilateral”, não se transmudando, aí em impostos - cfr. os Acórd. do TC n.ºs 205/87 e 640/95 in D.Rep., respectivamente, 1.<sup>a</sup> e 2.<sup>a</sup> séries, de 3/Jul/87 e 20/Jan/96.

E um outro parâmetro havendo ainda a considerar: a utilidade do serviço para o utente que paga o tributo.

Não pode, pois, afirmar-se, ao contrário do que pretende a recorrente, que as taxas constantes do artº 2º nº 2 da Tabela dos Emolumentos do Registo Predial, na redacção da Portaria 996/98 estejam desligadas, quanto ao seu montante, da actividade desenvolvida pela Administração.

Pois a comparação pretendida não deve fazer-se entre o custo individual de cada serviço prestado e o emolumento aí cobrado mas, antes, com os custos e emolumentos globais, nem sequer se mostrando que estes sejam superiores àqueles.

As receitas em causa são, pois, de qualificar-se como taxas, pelo que não submetidas ao princípio da legalidade, não estando, assim, ofendidos os artºs 103º e 165º da Constituição, não ocorrendo inconstitucionalidade orgânica.

Nem ofendem o princípio da proporcionalidade na vertente da proibição do excesso - artº 266º nº 2 do mesmo diploma: “receita pública manifestamente desproporcionada com os custos e a natureza do serviço prestado em troca”.

O que, desde logo, a recorrente não demonstra.

Depois, a perspectiva a considerar, para o efeito, não é a da efectivação de mera operação material, havendo que atender à fé pública do registo e ao controlo da legalidade do acto registando e à própria “função qualitativa dos Conservadores do Registo Predial” - cfr. Isabel Penha Mendes in O Direito, 123-599 e seguintes.

É aliás, no sentido exposto e em casos semelhantes, a jurisprudência, tanto do TC como deste Tribunal.

Cfr. respectivamente o citado acd. de 12/03/02 e os de 30/Mai/99 Rec. 25.543, 20/Dez/00 Rec. 25.545, 10/04/02 Rec. 26.827 e de 30/05/01 Rec. 25.543, sumariado in Fiscalidade n.ºs 7/8 p. 25.

E ainda, Teixeira Ribeiro, cit. p. 293, qualificando expressamente como taxas, de utilização obrigatória solicitada, as referentes à inscrição no registo predial.

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

Custas pela recorrente, com procuradoria de 60%.

Lisboa, 6 de Novembro de 2002. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Almeida Lopes* — *António Pimpão*.

## Acórdão de 6 de Novembro de 2002.

### Assunto:

*Recursos. Apresentação de alegações. Tribunal onde.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*Com a entrada em vigor do CPPT, tendo sido abolida a apresentação de alegações de recurso no tribunal ad quem, as quais passaram a ser apresentadas, exclusivamente, no tribunal a quo, como resulta do cotejo dos arts. 282º/1 daquele diploma e art. 171º/1 do CPT, é destituída de sentido e efeito útil a manutenção no texto legal da expressão na falta de declaração da intenção de alegar, que o nº 4 do art. 282º do CPPT transcreveu, desajeitado, do nº 4 do art. 171º do CPT, sem se atender a que havia sido alterada a regra sobre qual o tribunal da apresentação das alegações.*

Recurso n.º 965/02, em que são recorrente Constante - Importação e Exportação L.<sup>da</sup> e recorrida a Fazenda Pública. Relator, o Ex.<sup>mo</sup> Consº Dr. Ernâni Figueiredo.

Acordam na 2ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo:

Inconformado com o despacho do TT 1ª Instância do Porto que julgou deserto o recurso com o fundamento na falta de declaração de intenção de alegar, veio a recorrente Constante - Importação e Exportação L.<sup>da</sup> recorrer concluindo a sustentar que:

- contrariamente ao que se lê no despacho recorrido, o art. 282º/1 do CPPT não refere a intenção de alegar e sim a intenção de recorrer e a referência que o art. 284º/4 do CPPT faz à falta da intenção de alegar não tem actualmente qualquer sentido útil, tinha-a no domínio do CPT porque então o Rte. podia alegar *a quo* ou *ad quem*;
- hoje com a uniformização do momento e do local de apresentação das alegações deixou de fazer qualquer sentido a referência à intenção de alegar prevista na parte inicial do art. 282º/4 do CPPT;

- o requerimento de interposição de recurso deve, pois, declarar a intenção de recorrer, tal como estabelece o art. 282º/1 do CPPT e que o requerimento foi cumprido, a inserção nesse requerimento de declaração de alegar constituiria hoje um acto inútil, que a lei proíbe (art. 137º do CPC);

- o recurso só poderá ser julgado deserto quando, transcorrido o prazo para as alegações, se se verificar que estas não foram apresentadas, o que não foi o caso. A deserção há-de ser a consequência do não cumprimento pelo Rte. do ónus de alegar (arts. 282º/4 *in fine* do CPPT e 690º/3 do CPC), o que também não foi o caso;

- decidindo como decidiu o despacho em recurso não fez boa interpretação das normas dos arts. 282º/1 e 4 do CPPT e 9º/1 do CCiv. e conduziria a que se inobservasse o disposto no art. 137º do CPC.

Não houve contra-alegações.

O Ex.<sup>mo</sup> Magistrado do MºPº é de parecer que uma vez que o art. 282º/1 do CPPT (que corresponde ao art. 171º/1 do CPT) exclui a possibilidade de se alegar no tribunal de recurso, aquela expressão

não tem, na lógica do CPPT, qualquer sentido útil e muito menos o que lhe encontra o Mm<sup>o</sup> Juiz *a quo*: o dever de se declarar a intenção de alegar no tribunal *a quo* pois, quem declara pretender recorrer, não precisa declarar que pretende alegar, pelo que é de parecer que o recurso merece provimento.

O despacho recorrido entendeu que no recurso seria necessário declarar a intenção de alegar (art. 282<sup>o</sup>/1 CPPT) e na falta de declaração da intenção de alegar, nos termos do n<sup>o</sup> 1, o recurso seria de julgar deserto (art. 282<sup>o</sup>/4 do CPPT), pelo que julgou deserto.

Cumpra decidir.

A recorrente tem por si a razão nesta questão tão simples que não precisa de desenvolvimento.

Com a entrada em vigor do CPPT, tendo sido abolida a apresentação de alegações de recurso no tribunal *ad quem*, as quais passaram a ser apresentadas, exclusivamente, no tribunal *a quo*, como resulta do cotejo dos arts. 282<sup>o</sup>/1 daquele diploma e art. 171<sup>o</sup>/1 do CPT, é destituída de sentido e efeito útil a manutenção no texto legal da expressão *na falta de declaração da intenção de alegar*, que o n<sup>o</sup> 4 do art. 282<sup>o</sup> do CPPT transcreveu, desajeitado, do n<sup>o</sup> 4 do art. 171<sup>o</sup> do CPT, sem se atender a que havia sido alterada a regra sobre qual o tribunal da apresentação das alegações.

Neste sentido se têm pronunciado os autores <sup>(1)</sup> e a jurisprudência <sup>(2)</sup>, sem quaisquer discrepâncias.

Assim, é de atender o presente recurso.

Termos em que se concede provimento ao recurso, se revoga o despacho recorrido, para que o recurso para o TCA, interposto pelo requerimento de fls. 64, siga seus termos.

Sem custas.

Lisboa, 6 de Novembro de 2002. — *Ernâni Figueiredo* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Alfredo Madureira*.

## Acórdão de 6 de Novembro de 2002.

### Assunto:

*Impugnação judicial de liquidação oficiosa de IVA. Prazo. Errada indicação do prazo de pagamento na atinente notificação.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*Tendo a AF indicado na notificação de liquidação oficiosa de IVA efectuada em 22.XII.1995 o prazo de quinze dias para o pagamento voluntário, não é ele de considerar na determinação do dies a quo do prazo de impugnação judicial, antes o de trinta dias indicado como mínimo no artigo 27<sup>o</sup>, 1, do CIVA, na redacção introduzida pelo DL n.º 100/95, de 19 de Maio.*

<sup>(1)</sup> Cf. Jorge de Sousa, CPPT anotado a 2002, p. 1089.

<sup>(2)</sup> Cf. acórdão do STA 26822, de 22.5.02.

Recurso n.º 967/02-30; Recorrente: Companhia Animatográfica dos Restauradores, SA; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Juiz Conselheiro Mendes Pimentel.

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

COMPANHIA ANIMATOGRÁFICA DOS RESTAURADORES, S.A., com sede na Avenida da República, 47 - 6<sup>o</sup> Esq., em Lisboa, inconformado com o acórdão do TCA de fls.192-199 que julgou intempestiva a presente impugnação judicial, por si deduzida contra liquidação oficiosa de IVA do ano de 1994, vem até nós, culminando a sua alegação de recurso com as seguintes conclusões:

1. O Tribunal recorrido não se pronunciou sobre a questão de fundo por julgar intempestiva a impugnação judicial, devido à caducidade do direito à sua dedução, abstendo-se então de apreciar a questão de fundo.

2. Ora, a Reclamação Graciosa fora entregue tempestivamente (em 16.IV.1996); e a impugnação judicial entregue em 10.X.1996, também foi tempestiva, por aplicação do DL 100/95, de 19.V;

3. Isto porque o prazo para o pagamento voluntário do imposto só terminou em 21.1.1996, e a ora Rct. dispunha, ainda, a partir dessa mesma data, de 90 dias para entrega da impugnação na competente Repartição de Finanças.

4. Precisamente a não consideração do exposto na conclusão anterior impediu a apreciação da questão de fundo, a qual terá de merecer apreciação visto a liquidação adicional de IVA e respectivos juros compensatórios ter padecido de vício de forma por manifesta falta de fundamentação, o que impõe que exista fundamentação de todas as razões de facto e de direito actuantes na génese da decisão, justificando, assim, o acto.

5. O Mod. 382 não permite ao sujeito passivo conhecer o percurso cognoscitivo e valorativo que foi tomado pela Administração Fiscal para proceder às liquidações adicionais em discussão.

6. De modo algum, a certidão de fundamentos, notificada após cinco meses do seu requerimento, pode ser fundamento do acto impugnado; por outro lado, chegou ao conhecimento da ora Rct. manifestamente fora de prazo.

7. Ao não anular o acto impugnado, por vício de forma e falta de fundamentação, o acórdão recorrido violou, assim, o estatuído nos artigos 124<sup>o</sup> e 125<sup>o</sup> do CPA, 268<sup>o</sup> da CRP, 64<sup>o</sup> e 22<sup>o</sup> (actual 37<sup>o</sup> do CPPT) do CPT.

8. A certidão só chegou ao conhecimento do contribuinte após quase seis anos sobre a ocorrência do facto tributário e fora dos cinco anos previstos no artigo 33<sup>o</sup> do CPT, para a caducidade do direito à liquidação do imposto.

9. A operação em causa de “reverse-charge” confere à Rct. o direito à dedução total do imposto suportado, de acordo com o estatuído nos artigos 19<sup>o</sup>, n.º 1, d), e 23<sup>o</sup>, n.º 3, do CIVA, para além de só ter deduzido um *pro rata* de 84%.

10. Com efeito, são ilegais as liquidações efectuadas, não havendo imposto devido e, em consequência, não podem ser liquidados juros compensatórios por inexistência de imposto a favor do Estado.

11. Resumindo:

- o acto de liquidação adicional de IVA e juros compensatórios não foi tempestivamente notificado, originando a caducidade do direito à liquidação;

- a reclamação e subsequente impugnação foram tempestivamente apresentadas;  
 - o acto de liquidação, aliás, estava inquinado de vício de forma, por manifesta falta de fundamentação;  
 - e também é ilegal na medida em que viola a lei por erro sobre pressupostos de facto e de direito descritos, quer em sede de exercício do direito à dedução da impugnação, quer por considerar, incorrectamente, fora de prazo a reclamação graciosa.

Não houve contra-alegação.

Também o Ministério Público não expressou posição sobre o recurso.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

Mostram-se assentes os seguintes factos:

a) A fim de serem analisados pedidos de reembolso de IVA referentes aos períodos de 90-12T e 91-09T, a impugnante foi submetida no ano de 1995 a diligência de inspecção/fiscalização tributária.

b) A impugnante, constituída em 02.VI.1941, encontrava-se, então, colectada no regime geral do IRC com enquadramento em IVA no regime normal trimestral, desenvolvendo actividade de administração de bens imobiliários próprios, CAE 831900.

c) Em sede de IVA, a impugnante realizava operações sujeitas e outras isentas do imposto, utilizando, em matéria dedução deste, o método de afectação real previsto no art.º 23º, 2, do CIVA.

d) Por escritura pública outorgada em 28.II.1990, os legais representantes da impugnante declararam, além do mais, vender, pelo preço de novecentos e cinquenta milhões de escudos, o prédio urbano composto de um edifício ocupado por estabelecimentos comerciais e um salão ocupado cinematográfico, sito na Praça dos Restauradores . . . , na freguesia de São José, em Lisboa, inscrito na matriz respectiva da freguesia de Santa Justa sob o art.º 266, descrito na 7ª Conservatória do Registo Predial de Lisboa, onde se encontrava registada a aquisição a seu favor.

e) A transacção identificada na alínea anterior ficou isenta de IVA, nos termos do art.º 9º, nº 30, do CIVA (redacção então em vigor), não tendo o sujeito passivo renunciado à isenção, ao abrigo do n.º 5 do art.º 5º do art.º 12º do mesmo compêndio legal.

f) A título de intermediação na venda em causa, a impugnante pagou, em 09.IV.1990, à empresa financeira Hughes Wagner - Conseil Immobilier, o montante de esc. 192 307 692\$00, acrescido de IVA à taxa de 17 %, no valor de 32 692 308\$00.

g) A impugnante procedeu à dedução do imposto acima identificado, utilizando para o exercício de tal direito à dedução um *pro rata* de 84 %, tendo no ano anterior de 1989 utilizado, em matéria de dedução de IVA, o método de afectação real previsto no art.º 23º, 2, do CIVA.

h) Relativamente à impugnante e no exercício de 1990, não se verificaram quaisquer transacções, nem sujeitas, nem isentas de IVA.

i) A impugnante enviou ao serviço do IVA uma declaração mod. C, pedindo o reembolso do imposto correspondente à dedução efectuada, reembolso esse que lhe foi pago pelo montante de total de 28 700 894\$00, nos períodos de 90-12T (1 062 274\$00) e 91-09 T (27 638 620\$00).

j) Na sequência da diligência de fiscalização referenciada e com base no teor da respectiva nota de apuramento mod. 382, o Chefe da RF do 8º Bairro Fiscal de Lisboa, em 21.XII.1995, ordenou, por

mandado, à notificação da impugnante para, em quinze dias, proceder, eventualmente, ao pagamento da importância de 63 141 967\$00 respeitante a IVA do ano de 1990, sendo 28 700 894\$00 de imposto e 34 441 073\$00 de juros compensatórios.

l) O administrador da impugnante Dr. Fernando Luís Brasão Gonçalves foi pessoalmente notificado para os termos deste mandado em 22.XII.1995.

m) A impugnante, em 19.III.1996, solicitou a passagem, no prazo de 10 dias, de certidão contendo os fundamentos da liquidação acima referida, tendo sido avisada, em 28.VIII.1996, de que podia levantar a mesma, constituída pelas peças fotocopiadas a fls. 22/36 destes autos, que chegou à sua posse em Setembro de 1996.

n) Com data de 16.IV.1996, a impugnante apresentou reclamação graciosa da liquidação de que o seu administrador fora notificado, a qual, não tendo sido passível de qualquer decisão, levou aquela a, em 10.X.1996, entregar na RF do 8º Bairro Fiscal de Lisboa a petição inicial desta impugnação judicial.

Exposto o quadro factual disponível, cumpre referir que a questão decidenda é a da tempestividade da presente impugnação judicial.

A notificação da impugnada liquidação oficiosa de IVA ocorreu em 22 de Dezembro de 1995, portanto, na vigência do Código de Processo Tributário - cfr. artigo 2º do DL n.º 154/91, de 23.IV.

Segundo o n.º 1 do artigo 97º de tal compêndio adjectivo, a atinente *reclamação graciosa podia ser deduzida com os mesmos fundamentos previstos para a impugnação judicial no prazo fixado no n.º 1 do artigo 123º*.

Na alínea a) deste n.º 1 se estabelecia para a apresentação da impugnação judicial o prazo de 90 dias a contar do termo do prazo para pagamento voluntário do imposto.

E constitui *pagamento voluntário* de dívida de imposto o efectuado dentro do prazo estabelecido nas leis tributárias, por isso que sem juros de mora - cfr. artigos 107º e 109º, 1, do CPT.

Pois bem, aquando da sobredita notificação, o pertinente artigo 27º, 1, do CIVA tinha a redacção seguinte, introduzida pelo DL 100/95, de 19 de Maio:

*Sempre que se proceda à liquidação do imposto por iniciativa dos serviços, sem prejuízo do disposto no artigo 83º, será o contribuinte notificado para efectuar o respectivo pagamento na tesouraria da Fazenda Pública competente, no prazo referido na notificação, não podendo este ser inferior a 30 dias a contar da notificação* (sublinhado nosso).

Sucedo que a notificação feita à impugnante para pagamento do IVA liquidado officiosamente assinou, para o efeito, o prazo de “quinze dias” - cfr. alíneas j) e l) do probatório.

Ora, como bem se entendeu no acórdão desta Secção de 19.II.1997 - rec. 21 001, o acto de notificação “não poderá afectar o administrado em qualquer domínio juridicamente relevante, como o da execução material ou jurídica do acto notificado, o do cômputo do prazo de recurso ou outro campo”.

Destarte, para determinação do termo final do prazo de pagamento voluntário em foco, há que considerar o apontado mínimo legal de 30 dias.

Havendo aquela notificação ocorrido em 22.XII.1995, o subsequente trigésimo dia foi 21 de Janeiro de 1996, um Domingo.

É sabido que os prazos no processo administrativo tributário se contam de acordo com as regras do artigo 279º do Código Civil n.º 1 do artigo 49º do CPT.



Ora, estabelece-se na alínea e) de tal artigo 279º que *o prazo que termine em domingo ou dia feriado transfere-se para o primeiro dia útil.*

Segue-se que o último dia do prazo de pagamento do IVA impugnado foi 22 de Janeiro de 1996, uma segunda-feira.

É assim, o *dies a quo* do falado prazo de 90 dias para a reclamação graciosa da liquidação em referência foi 23 de Janeiro de 1996 (*vide*, alínea b) do artigo 279º do CC) e o *dies ad quem* o seguinte dia 22 de Abril (posto que 21 foi Domingo).

Havendo a mesma reclamação sido apresentada em 16 de Abril de 1996, patente é a sua tempestividade.

Sobre ela não recaiu decisão [*ut* alínea n) do quadro factual], por isso que, nos termos do artigo 125º do aplicável Código de Processo Tributário, se presume a dita reclamação graciosa indeferida, para efeitos de impugnação judicial, em 15 de Julho de 1996.

A partir desta data se haverá de contar o prazo (de natureza substantiva) de 90 dias para a apresentação da presente impugnação judicial - alínea d) do n.º 1 do artigo 123º do CPT.

Deste modo, encontramos o atinente *dies ad quem*: 14 de Outubro de 1996 (posto que 13 foi Domingo).

A petição inicial deste processo deu entrada no dia 10 desse mesmo mês, donde a sua tempestividade.

Decidindo em contrário, a sentença em apreço não pode manter-se na ordem jurídica.

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, revogando-se a decisão recorrida, por isso que se determina que o tribunal *a quo* conheça do mérito desta impugnação judicial se obstáculo diverso do ora arredado não se lhe perfilar.

Não é devida tributação.

Lisboa, 6 de Novembro de 2002. — *Mendes Pimentel* (relator) — *Vítor Meira* — *Baeta de Queiroz*.

## Acórdão de 6 de Novembro de 2002.

### Assunto:

*Impugnação judicial do acto de fixação de valor. Imposição legal de requerer segunda avaliação como condição de impugnabilidade.*

### Doutrina que dimana da decisão:

1. O artigo 155º, n.ºs. 1, 2 e 6, do Código de Processo Tributário, deve interpretar-se com o sentido de obstar a que, antes de requerida segunda avaliação do bem, se recorra a juízo para discutir o valor fixado na primeira avaliação.
2. Mas não com o sentido de impedir a dedução de impugnação judicial, sem que tenha havido segunda avaliação, nos casos em que a impugnação se funde, não na errônea fixação do valor, mas só na não verificação dos pressupostos legais que autorizam essa fixação mediante avaliação.

Recurso n.º 968/02. Recorrente: José Maria Alentisca; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.mo Conselheiro Baeta de Queiróz.

1.1. JOSÉ MARIA ALENTISCA, residente em Coimbra, recorre do acórdão do Tribunal Central Administrativo (TCA) que, confirmando a sentença do Mmº. Juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Coimbra, não anulou o acto de avaliação de um seu imóvel, em seu entender indevidamente levado a cabo.

Formula as seguintes conclusões:

1ª

O recorrente é proprietário de um prédio urbano, sito na Rua do Brasil, 250 a 254, em Coimbra, que se encontra em regime de arrendamento desde 1968.

2ª

Em 17/09/1993, pediu no 2º Serviço de Finanças, a passagem do prédio do regime global para o regime de propriedade horizontal. Para tanto,

3ª

apresentou de "motu proprio" e indevidamente uma declaração mod. 129, declarando que o prédio tinha sido modificado.

4ª

Em 15/09/1994 foi feita a avaliação, que, violando os artigos 113º e 116º do CCPIA, alterou o valor patrimonial de 14.468.880\$00 (€ 72.170,47) para 33.534.000\$00 (€ 167.266,89).

5ª

Em 22/11/1994, foi feita a notificação da avaliação em cumprimento do artigo 278º do CCPIA.

6ª

O recorrente, tomando conhecimento do erro que tinha cometido, não pediu 2ª avaliação, embora fosse convidado a fazê-lo pelo Meritíssimo Juiz do Tribunal *a quo* não só porque não pretendia atacar directamente o valor patrimonial fixado, mas também porque esta não atingia a finalidade pretendida - anular a avaliação.

7ª

Em 30/11/1994, ainda dentro do prazo do artigo 279º do CCPIA, apresentou uma reclamação, nos termos do art.º 97º do CPT, pedindo a anulação da avaliação, com fundamento em inexistência de facto tributário e como consequência pediu a anulação do excesso do valor patrimonial resultante da mesma avaliação.

8ª

Por despacho de 25/06/1996, do Exmº Sr. Director Distrital, por delegação, foi a mesma indeferida, com fundamento em que a avaliação não era de anular por ser, segundo ele, a declaração m/129 de apresentar, pois a simples passagem do prédio ao regime de propriedade horizontal se considera modificação e passiva de apresentação da referida declaração.

9ª

O ofício n.º 848 de 11/01/00, da Direcção de Serviços de Avaliações, veio dar inteira razão ao recorrente, quanto à inexistência de facto tributário e à violação, por parte da AF, dos artigos 113º, 116º, 214º e 269º, n.º 9. do CCPIA.

10ª

O referido ofício é interpretativo dos mencionados artigos.

11<sup>a</sup>

O TCA, com o referido ofício junto, tomou conhecimento de qual a interpretação que, desde sempre, a AF e o Legislador deram aos mencionados artigos, pelo que **o douto acórdão deveria reflectir essa interpretação**, porque é a que deles resulta. Assim

12<sup>a</sup>

o douto acórdão violou os artigos 214<sup>o</sup>, 215<sup>o</sup> e 269<sup>o</sup>, n.º 9 ao concordar com a interpretação errada do Meritíssimo Juiz *a quo*, a pág. 9 e ss.

13<sup>a</sup>

A interpretação dada aos mencionados artigos 214<sup>o</sup>, 215<sup>o</sup>, 269<sup>o</sup>, n.º 9, pelo Meritíssimo Juiz do Tribunal *a quo* e pelo douto acórdão do TCA, não resulta da lei.

14<sup>a</sup>

Em 02/10/1996 foi o referido despacho impugnado com fundamento em violação de lei, designadamente dos artigos 113<sup>o</sup>, 214<sup>o</sup> e 269<sup>o</sup>, n.º 9 e por inexistência de facto tributário e pedida, como na reclamação, a anulação da avaliação efectuada e, **em consequência**, a anulação do valor patrimonial existente depois da avaliação e a contribuição autárquica a mais liquidada.

15<sup>a</sup>

O recorrente não pretendeu que se iniciasse qualquer processo de determinação do valor patrimonial, razão pela qual não impugnou nos termos do artigo 155<sup>o</sup>, que pressupõe um processo de fixação de valores patrimoniais.

16<sup>a</sup>

O recorrente impugnou o despacho de indeferimento da sua reclamação, nos termos da alínea e) e n.º 2 do artigo 123<sup>o</sup> do CPT.

17<sup>a</sup>

O Meritíssimo Juiz do Tribunal *a quo* não se pronunciou sobre a anulação da sentença proveniente da violação dos art.ºs 113<sup>o</sup> e 116<sup>o</sup>, do CCPIA, pelo que é **nula** e o douto acórdão do TCA, na medida em que a confirma, padece de igual vício.

18<sup>a</sup>

O douto acórdão do TCA, a pág. 9, no ponto III - «Das Demais Ilegalidades», não se pronuncia sobre **a inexistência de facto tributário e violação** dos artigos 214<sup>o</sup>, 269, n.º 9, 113<sup>o</sup> e 116<sup>o</sup>, todos do CCPIA. Mas

19<sup>a</sup>

para o não fazer, deriva para a anulação do valor patrimonial, que apenas foi pedido subsidiariamente e em consequência; para a falta de notificação do artigo 278<sup>o</sup>, quando a notificação foi regularmente feita em 22/11/1994 e consta do processo; para considerações sobre liquidação da contribuição autárquica que não está em causa a não ser como consequência do pedido.

20<sup>a</sup>

O recorrente reafirma que não há qualquer contribuição autárquica controvertida, na medida em que ela terá a sorte que tiver o facto tributário que lhe deu origem, esse sim, controvertido.

21<sup>a</sup>

O recorrente pediu sempre e só a anulação da avaliação e sempre, como consequência dessa anulação, a anulação do valor patrimonial

a mais determinado e a anulação da contribuição autárquica, correspondente a esse valor patrimonial a anular. Pois,

22<sup>a</sup>

a AF não deu cumprimento ao artigo 121<sup>o</sup> do CPT ou 100<sup>o</sup> do CPPT (cf. notas 6 e 7 no CPPT de Alfredo José de Sousa e José da Silva Paixão), daí a razão do pedido.

23<sup>a</sup>

O recorrente não impugnou as incorrecções nas inscrições matriciais, porque estas inscrições ainda se não tinham verificado, nem sabe se se verificaram.

24<sup>a</sup>

A reclamação e a impugnação que se lhe seguiu nada têm a ver com as matrizes prediais, mas só com a avaliação feita na caderneta predial, que foi o objecto da notificação ao recorrente.

25<sup>a</sup>

Todos os argumentos, considerações e conclusões constantes dos doutos acórdãos do TCA, que estão para além do pedido de anulação do despacho do Exm.º Senhor Director Distrital de Coimbra, por violação dos artigos 113<sup>o</sup>, 116<sup>o</sup>, 214<sup>o</sup>, 215<sup>o</sup> e 269<sup>o</sup>, n.º 9 do CCPIA e da anulação da avaliação indevidamente feita e consequentes impostos, são impertinentes; excedem o pedido e a causa de pedir da impugnação e não devem ser considerados para a resolução do pleito.

Nestes termos (. . .) deve o presente recurso ser julgado procedente, por provado e em consequência:

a) serem declarados nulos os doutos acórdão, por, confirmando a sentença que recaiu sobre a impugnação oportunamente apresentada, padecerem igualmente de vício de violação das alíneas b. e d. do artigo 668<sup>o</sup> do Código de Processo Civil e artigo 144<sup>o</sup> do Código de Processo Tributário;

b) - serem os doutos acórdãos anulados por, confirmando a sentença do Tribunal *a quo*, afirmarem existir facto tributário, fundamento para a exigência da declaração m/129;

c) - serem ainda os doutos acórdãos anulados, por errada interpretação dos artigos 214<sup>o</sup>, 215<sup>o</sup> e 269<sup>o</sup>, n.º 9 do CCPIA e art.º 14<sup>o</sup>, n.º 1 b. do C. C. Aut.; Finalmente,

d) - serem ainda os doutos acórdãos anulados não se haverem tacitamente confirmado a violação dos artigos 113<sup>o</sup> e 116<sup>o</sup> do CCPIA, por parte da Comissão de Avaliação da Propriedade Urbana, tal como a sentença do Meritíssimo Juiz do Tribunal *a quo*.”

1.2. Não há contra-alegações.

1.3. O Ministério Público não emitiu oportuno parecer.

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

2. Vem fixada a actualidade seguinte:

”o impugnante apresentou na respectiva Repartição de Finanças, em 17 de Setembro de 1993, uma declaração modelo 129;

Para alteração de inscrição de prédio urbano na matriz.

Para constituir em propriedade horizontal o prédio urbano inscrito na matriz predial da freguesia da Sé Nova sob o artigo 1510;

Onde, no quadro 8 desta, mencionou que o motivo da entrega era a modificação do prédio;

Com base no referido modelo 129 procedeu a Repartição à avaliação do prédio;

Tendo-lhe atribuído novo valor tributável e passado a ter, na referida matriz, o artigo nº 2458;

E tendo notificado desta o impugnante em 22 de Novembro de 1994;

o impugnante não reclamou da 1ª avaliação e não requereu 2ª avaliação;

Como expressa no art. 4º da sua "reclamação" (fls. 2 verso) «o inquilino do rés-do-chão alterou as suas instalações comerciais»;

E «a Câmara Municipal erigiu a respectiva propriedade horizontal»;

Tendo o impugnante apresentado uma declaração m/129, assinando com X a quadrícula «modificado», do quadro «08».

O recorrente não reclamou junto da AF quanto à inscrição na matriz nos termos sobreditos".

3.1. O recorrente, proprietário de um imóvel arrendado, inscrito na matriz, constituiu-o em propriedade horizontal, apresentando na respectiva repartição de finanças a "declaração para inscrição ou alteração de inscrição de prédios urbanos na matriz" (modelo nº 129).

Na sequência dessa declaração o prédio foi avaliado e o respectivo resultado notificado ao recorrente, que não requereu segunda avaliação.

Por força da atribuição do valor tributável ao prédio, mediante aquela única avaliação, procedeu-se a liquidação adicional de contribuição autárquica relativa aos anos de 1989 a 1993.

O recorrente reclamou da avaliação, sem resultado, pelo que impugnou, perante o tribunal tributário de 1ª instância, o despacho de indeferimento, alegando, no essencial, que não havia lugar à avaliação efectuada, e pedindo que, em consequência da procedência da impugnação, se anulasse, "por violação de lei, o despacho de 25/06/96 que indeferiu a reclamação mencionada e proferindo-se decisão no sentido de (...) ser anulada, por inexistência de facto tributário, a avaliação efectuada", devendo, ainda, ser anuladas "as importâncias (...) liquidadas adicionalmente aos anos de 1989 a 1993 (...) de contribuição autárquica e respectivos juros compensatórios (...) bem como todas as importâncias vencidas e vincendas até hoje e liquidadas com fundamento no aumento de valor patrimonial resultante da referida avaliação", e "serem ripristinados os rendimentos e valores anteriores à avaliação aqui impugnada, com os quais a descrição na matriz deve continuar a figurar".

O Tribunal julgou improcedente a impugnação porque, em súmula, "o resultado da avaliação, considerado e inscrito, se tornou definitivo por já haverem decorrido os prazos para requerer segunda avaliação".

Recorreu o impugnante para o TCA, acusando a sentença de nulidade, por omissão de pronúncia sobre questões que devia apreciar, defendendo a inexistência de facto tributário, por o prédio não ter sofrido alteração ou melhoramento, e afirmando haver errónea interpretação dos artigos 214º, 215º e 269º nº 9 do Código da Contribuição Predial, e 14º nº 1 do Código da Contribuição Autárquica, e violação dos artigos 113º do CCP e 6º, 8º e 9º do Decreto-Lei nº 442-C/88, de 30 de Novembro, pela comissão de avaliação.

O TCA não julgou verificada a nulidade por omissão de pronúncia; entendeu que a sentença não era nula por falta de fundamentação; e, quanto ao demais, disse que o recorrente devia ter requerido 2ª avaliação do imóvel e que, não o tendo feito, deixou consolidar o seu valor patrimonial. Por isso, julgou improcedente a impugnação.

O pedido de reforma do acórdão do TCA foi por este Tribunal indeferido.

É contra a decisão do TCA, integrada pelos dois apontados acórdãos, que se insurge o recorrente, nos termos e pelas razões que resume nas conclusões das suas alegações.

3.2. Nas conclusões 17.ª, 18ª e 25ª, reclama o recorrente a nulidade do aresto do TCA, ou por ter omitido pronúncia, ou por se ter pronunciado com excesso.

A omissão de pronúncia terá ocorrido porque "o Meritíssimo Juiz do Tribunal *a quo* não se pronunciou sobre a anulação da sentença proveniente da violação dos artºs 113º e 116º, do CCPIIA, pelo que é **nula** e o douto acórdão do TCA, na medida em que a confirma, padece de igual vício".

Há aqui manifesta confusão do recorrente: uma coisa é a omissão de pronúncia em que, porventura, incorreu o juiz que apreciou a causa em 1º grau de jurisdição, a qual implica a nulidade dessa decisão; outra é o, também, porventura, errado julgamento do tribunal de recurso, ao não reconhecer essa nulidade.

Neste último caso, o que ocorre é erro de julgamento. Nulidade por omissão de pronúncia só poderia haver se o tribunal recorrido, sendo-lhe submetida a questão da nulidade da sentença recorrida, deixasse de se pronunciar sobre ela. Pronunciando-se mal, erra no julgamento, mas não deixa de se debruçar sobre a questão que estava obrigado a apreciar.

Ora, o que o recorrente invoca é, ainda que lhe chame nulidade, o erro de julgamento cometido pelo TCA, ao confirmar a decisão da 1ª instância, não a considerando incurso em nulidade.

Não ocorre, consequentemente, a nulidade apontada na conclusão 17ª, que, assim, improcede.

Nulo é, ainda segundo o recorrente - conclusão 18ª -, o acórdão do TCA, pois que "não se pronuncia sobre a **inexistência de facto tributário e violação** dos artigos 214º, 269º, nº 9, 113º e 116º, todos do CCPIIA".

Mas, sendo verdade que o aresto não decidiu a questão da "inexistência de facto tributário", não deixou de a tratar. Conforme se vê do ponto III do acórdão, este, depois de relatar que o recorrente colocava tal questão, disse que, face à estabilização do resultado da primeira e única avaliação efectuada, que retirou do facto de o recorrente não ter requerido a segunda, a questão do valor patrimonial não mais podia ser posta em crise, por se achar definitivamente decidida.

Ou seja, o acórdão não decidiu da questão colocada, relativa à "inexistência de facto tributário", por a entender prejudicada, pois essa "inexistência" estaria a coberto do caso decidido formado pelo resultado da avaliação não contestada. O que também implicava não ter que ser apreciada a questão da violação das normas do Código da Contribuição Predial apontadas pelo recorrente.

Não incorreu, deste modo, o aresto recorrido na nulidade por omissão de pronúncia alegada na conclusão 18ª.

Na conclusão 25ª o recorrente invoca o excesso de pronúncia do acórdão recorrido, nestes termos: "todas os argumentos, considerações e conclusões constantes dos douts acórdãos do TCA, que estão para além do pedido de anulação do despacho do Exmº Senhor Director Distrital de Coimbra, por violação dos artigos 113º, 116º, 214º, 215º e 269º, nº 9 do CCPIIA e da anulação da avaliação indevidamente feita e consequentes impostos, são impertinentes; excedem o pedido e a causa de pedir da impugnação e não devem ser considerados para a resolução do pleito".

Todavia, a argumentação desenvolvida, e as considerações feitas nas sentenças para suportar a decisão da causa, podem estar certas ou erradas, mas não implicam, por si, a nulidade dessas decisões. O que a lei veda ao juiz é a pronúncia sobre questões sobre que não a pode emitir, ou porque lhe não tenham sido colocadas pelas partes, ou porque não sejam de conhecimento officioso, nos termos do artigo 660º n.º 2, parte final, do Código de Processo Civil.

No nosso caso, o que estava em causa era a ilegalidade do acto impugnado, pelos fundamentos vertidos pelo impugnante na petição inicial, e foi sobre essa ilegalidade que se pronunciaram as instâncias, concluindo pela sua inexistência. Não importa que argumentação e considerações fizeram: foram as entendidas necessárias para verificar se havia ou não a(s) ilegalidade(s) acusada(s).

E, concluindo os juizes pela não verificação das ilegalidades apontadas pelo impugnante, outra coisa não restava senão julgarem improcedente a impugnação com tais fundamentos deduzida.

Porém, a leitura do conjunto das alegações e conclusões do recorrente - como, de resto, também resulta da leitura da petição inicial da impugnação - patenteia que não era sua intenção questionar a legalidade dos actos tributários de liquidação de contribuição autárquica, mas só a de um acto anterior, que ora identifica como sendo o de avaliação (vd. a conclusão 21ª), ora o do director distrital de finanças que indeferiu a sua reclamação referida na matéria de facto que vem fixada (conclusões 16ª e 25ª).

O TCA disse, a este respeito, que, embora o objecto da impugnação judicial seja, em regra, o acto de liquidação, "em certos casos especiais, como o presente, podia ter um objecto diferente", a saber, o acto de avaliação (...) que podia ser impugnado". Porém, porque "não tinha o recorrente esgotado e contrariado pela via graciosa a defesa dos seus direitos", não podia recorrer a juízo, devendo "requerer, necessariamente, uma segunda avaliação (...) e só o resultado desta é que poderia ser impugnado".

Ou seja, o TCA entendeu, em conformidade com o que afirma o recorrente, que o acto aqui impugnado não era o de liquidação, mas o de avaliação. E foi sobre a inimpugnabilidade contenciosa deste que, de seguida, discorreu, para concluir que tal acto não podia ser questionado junto dos tribunais, antes se impondo que fosse requerida uma segunda avaliação.

Não se pronunciou, pois, senão sobre o pedido impugnatório formulado pelo recorrente, pelo que não incorreu em pronúncia excessiva, nem na nulidade a que se refere o artigo 668º, n.º1, alínea e), do Código de Processo Civil.

3.3. Não enfermando o aresto recorrido das nulidades de que é acusado, cumpre, agora, ver se incorreu em erro de julgamento, como também pretende o recorrente.

A descrição da situação que atrás se fez - ponto 3.1. - permite-nos perceber os contornos do problema que o recorrente pretende submeter aos tribunais.

É seu entender que nada na lei autoriza a Administração Fiscal a avaliar o seu imóvel, só porque passou a estar constituído em propriedade horizontal. Daí que tenha recorrido a juízo com o intuito de provocar o desaparecimento do acto avaliativo. Desde que tal acto insubsista, perecem, necessariamente, os que lhe são consequentes, a saber, a inscrição na matriz do valor que apurou, e as liquidações que partiram desse valor. Por isso o recorrente não só não requereu

segunda avaliação, visando um valor inferior (pois se, para ele, nem a primeira devia ter tido lugar!...), como não impugnou os actos de liquidação (que não entende enfermos de qualquer vício próprio).

Como claramente afirma na conclusão 21ª, "pediu sempre e só a anulação da avaliação e sempre, como consequência dessa anulação, a anulação do valor patrimonial e a mais determinado e a anulação da contribuição autárquica, correspondente a esse valor patrimonial a anular".

Mas, será que o podia fazer?

As instâncias pronunciaram-se negativamente. E, porque decidiram que o acto avaliativo não podia ser contenciosamente sindicado, por aí se ficaram, sem entrar na apreciação dos concretos vícios que a tal acto vinham apontados, e decretaram a improcedência da impugnação.

Vejamos:

Ao tempo, estava em vigor o Código de Processo Tributário (CPT). Aí se dispõe - artigos 23º, alínea d), e 155º, n.ºs 1 e 2 - que são susceptíveis de reclamação e impugnação os actos de fixação de valores patrimoniais, com fundamento em qualquer ilegalidade, incluídos a preterição de formalidades legais e o erro de facto ou de direito na fixação. Até aqui, como quer o recorrente, e, também, como entendeu o TCA.

Mas aquela impugnação contenciosa só é possível, como acrescenta o n.º 6 do referido artigo 155º, "depois de esgotados os meios gratuitos previstos no processo de avaliações".

O artigo 134º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, que sucedeu àquele artigo 155º, exprime-se de modo semelhante: "os actos de fixação dos valores patrimoniais podem ser impugnados (...) com fundamento em qualquer ilegalidade", sendo que "a impugnação (...) só poderá ter lugar depois de esgotados os meios gratuitos previstos no procedimento de avaliação".

É por esta razão que se vem entendendo que é necessário ao interessado, como condição para que possa recorrer a juízo, provocar uma segunda avaliação, nisso consistindo o esgotamento dos meios gratuitos previstos no procedimento de avaliações. Deste modo, a primeira avaliação não seria, nunca, um acto contenciosamente sindicável, assim ecoando, aqui, o princípio da exaustão dos meios gratuitos.

Entendimento que saíria reforçado pelo que dispõe a Lei Geral Tributária (LGT), cujo artigo 86º nos diz, da avaliação directa, ser ela susceptível "de impugnação contenciosa directa", a qual "depende do esgotamento dos meios administrativos previstos para a sua revisão".

Mas não parece seguro que seja como decidiu o acórdão recorrido.

Por um lado, as disposições legais referidas respeitam à impugnação contenciosa dos actos avaliativos, ou de fixação de valor patrimonial. Ora, o conteúdo desses actos é, sempre, a atribuição de um valor a uma realidade material. É este valor, e não mais do que isso, cuja impugnabilidade directa a lei autoriza e impõe, já por ser ele o resultado final do procedimento de avaliação, e importar que a questão se esgote no campo administrativo antes de ser colocado aos tribunais; já por se tratar de um procedimento autónomo, distinto, designadamente, daquele que culmina com a liquidação, interessando que a questão do valor esteja de todo resolvida (esgotados os meios gratuitos e contenciosos) antes do procedimento tendente à liquidação,

de tal modo que já não possa ser usada como fundamento da impugnação do acto de liquidação, nem a preterição de formalidades legais no procedimento avaliativo, nem os erros de facto ou de direito cometidos na fixação do valor.

Por outro lado, e porque a atribuição de valor a um bem é acto de índole acentuadamente técnica, a lei entrega-a a órgãos vocacionados para a resolver, compostos por pessoas a quem, esclarecedoramente, chama "louvados" (vejam-se os artigos 93º, § 3º, do Código do Imposto Municipal da Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações, e 132º do Código da Contribuição Predial e do Imposto sobre a Indústria Agrícola). Órgãos e louvados esses a quem não está atribuída outra competência que não seja a de determinar valores patrimoniais - com consequente exclusão da competência para a resolução de questões atinentes à interpretação e aplicação da lei, não lhes cabendo dirimir divergências que se esgotem na escolha e interpretação das normas legais aplicáveis -, e a quem, claramente, falta qualificação para tanto. Cumprindo notar, a este propósito, que a competência de tais órgãos não se presume, antes se limitando àquela que lhes é expressamente atribuída pela lei.

Por este motivo, à segunda avaliação não convém a expressão "esgotamento dos meios graciosos" senão relativamente àquela única questão que com essa segunda avaliação pode ficar "esgotada" graciosamente - ou seja, a fixação do valor -, e não relativamente a questões de direito, como a de saber se há ou não, nos termos da lei, lugar a atribuição de valor ao bem mediante a sua avaliação.

Nem tem cabimento apelar para o princípio da exaustão dos meios graciosos, querendo com isso significar a obrigatoriedade de completar o percurso da via hierárquica, porquanto, como sempre, e pacificamente, se tem afirmado, não há, entre a comissão que procede à primeira avaliação, e aquela que realiza a segunda, relação hierárquica nenhuma, fazendo a última uma avaliação independente, sem qualquer vinculação ao resultado da antecedente, que, por sua vez, não supervisiona.

Não pode, pois, pretender ver-se aqui uma espécie de recurso hierárquico obrigatório, ainda que impróprio. Cumpre, aliás, notar que a fixação do valor patrimonial não exige, necessariamente, duas avaliações, bastando-se com uma só, no caso de nem o contribuinte nem a Administração requererem a intervenção da comissão que procede à segunda. Ou seja, nos casos em que o resultado da primeira avaliação não seja contestado, esse resultado fixa-se definitivamente na ordem jurídica, terminando aí o procedimento avaliativo, não se vendo como poderá, ainda então, pretender-se existir necessidade de esgotar meios graciosos que... já não existem.

E, ainda nestes casos, a entender-se que nunca do primeiro acto de fixação de valor patrimonial se pode recorrer contenciosamente, ficaríamos perante esta rara e dificilmente admissível situação: o acto final de um procedimento administrativo autónomo não seria sindicável, impondo-se inexoravelmente o seu resultado em actos posteriores (designadamente, de liquidação), sem possibilidade de arguição, perante os tribunais, dos vícios que porventura ocorressem no decurso desse procedimento.

Nem se vê qualquer razão para impor uma segunda avaliação - um novo acto de atribuição de valor ao bem - como condição de acesso aos tribunais, quando esse valor já esteja fixado (por não ter sido requerida segunda avaliação), e a questão que se pretende discutir

em juízo não tem a ver com o valor atribuído, mas, porventura, como, no caso, acontece, com a verificação dos pressupostos legais para que pudesse proceder-se à avaliação.

A exigência de esgotar os meios graciosos, a dar-se-lhe o sentido de "requerer segunda avaliação", quando se não visa contestar o resultado da primeira, nem se pode obter da comissão que fará a segunda uma solução para o problema que se pretende discutir, não tem qualquer sentido lógico nem racional, e saldar-se-ia na imposição da prática de um acto inútil, um mero dispêndio inconsequente de tempo e meios, dificilmente compatível com a proporcionalidade, eficiência, praticabilidade e simplicidade que o legislador quis dar ao procedimento tributário, para além de, precisamente por lhe faltar um sentido útil, não se antolhar outro que não seja o de colocar um escolho escusado no caminho do interessado para alcançar a declaração do direito que se arroga.

Pelo exposto nos parece que o artigo 155º do CPT não deve ser interpretado, como fizeram as instâncias, com o sentido de impor que, mesmo quando se não pretende contestar o valor atribuído na primeira avaliação, se requeira uma segunda, como condição necessária para recorrer a juízo, para aí discutir uma questão alheia à fixação do valor (designadamente, a da verificação dos pressupostos legais exigidos para se proceder à avaliação).

Antes, tal disposição legal deve interpretar-se com o sentido de obstar, apenas, a que, antes de efectuada a segunda avaliação, se recorra aos tribunais para discutir o valor patrimonial do bem - ou, de outro modo: o valor patrimonial atribuído na primeira avaliação não pode ser judicialmente contestado.

Mas não impede, a norma em causa, que se impugne o acto de fixação de valor patrimonial, quando administrativamente esgotada a questão (ainda que por não ter sido requerida segunda avaliação), desde que, neste caso, tal impugnação não questione o valor fixado, mas apenas suscite uma questão de direito, como é a do erro sobre os pressupostos de direito do acto praticado, por falta de previsão normativa para a avaliação ordenada na sequência da constituição da propriedade horizontal relativamente a um imóvel já antes inscrito na matriz.

Esta a interpretação do artigo 155º do CPT que se nos afigura mais conforme com o sistema, no seu conjunto, e com a garantia constitucional do recurso contencioso.

Ora, o Tribunal recorrido entendeu, pelo contrário, que, na falta de uma segunda avaliação, havia obstáculo legal à impugnação judicial do primeiro acto avaliativo, com fundamento na falta de pressupostos legais para a fixação do valor do imóvel através de avaliação.

Por isso, e só por isso, julgou improcedente a impugnação (podendo apontar-se que, então, mais coerente seria rejeitá-la por ilegal interposição, pois se existe impedimento legal a essa interposição, os tribunais não podem curar da respectiva procedência ou improcedência). E tal foi a razão por que não apreciou os vícios que vinham apontados ao acto.

Apreciação que, todavia, e pelas expostas razões, se impõe.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juizes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em, concedendo provimento ao recurso, revogar o acórdão recorrido, para ser substituído por outro que, nada mais obstando, aprecie as

questões cujo conhecimento ficou prejudicado pela decisão dada à da recorribilidade, ora revogada.

Sem custas.

Lisboa, 6 de Novembro de 2002. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Benjamim Rodrigues* (revendo posição tomada como vogal no proc. n.º 22.378 e partilhando sem reservas de convicção toda a douta fundamentação expressada pelo relator) — *Fonseca Limão* (vencido, por entender não ser recorrível o acto impugnado).

## Acórdão de 6 de Novembro de 2002.

### Assunto:

*Intenção de recorrer. Alegações. Artigo 282º do Código de Procedimento e Processo Tributário.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- I — *O nº1 do artigo 282º do Código de Procedimento e Processo Tributário apenas determina que no requerimento de interposição do recurso se declare a intenção de recorrer e não a de alegar.*
- II — *Não contemplando o Código de Procedimento e Processo Tributário a possibilidade de alegar no tribunal de recurso, só por lapso se pode ter transcrito para o nº 4 do Código de Procedimento e Processo Tributário a redacção que existia no nº 4 do artigo 171º do Código de Processo Tributário.*
- III — *Não pode pois julgar-se deserto um recurso em que foi manifestada a intenção de recorrer por não se ter manifestado a intenção de alegar, o que ocorrerá em momento posterior nos termos do nº 3 do mesmo artigo.*

Recurso n.º 989/02. Recorrente: Caixa Geral de Depósitos, SA; Recorrido: Daniel Martins Vasconcelos; Relator: Exmº Consº Vítor Meira.

Daniel Martins de Vasconcelos deduziu no Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto oposição à execução instaurada para pagamento de determinado montante resultante de um contrato de mútuo celebrado com a Caixa Geral de Depósitos e respectivos juros.

Por sentença do Mº Juiz daquele Tribunal foi a oposição julgada parcialmente procedente.

Inconformada com a decisão interpôs a Caixa Geral de Depósitos recurso para o Tribunal Central Administrativo, o qual foi julgado deserto por despacho do Mº Juiz recorrido invocando não ter sido declarada no requerimento a intenção de alegar.

Deste despacho recorre a Caixa Geral de Depósitos para este Supremo Tribunal Administrativo, pedindo a sua revogação, formulando as seguintes conclusões:

1. Em Fevereiro de 2002 foi a Exequente, ora Recorrente, notificada da Doutra sentença proferida em 31/01/02.

2. Não se conformando com a mesma a ora Recorrente interpôs recurso para o Tribunal Central Administrativo, nos termos do art. 280º n.º 1 do C.P.P.T..

3. Em Março de 2002 foi a ora Recorrente notificada do Douro despacho do Mmo Juiz “a quo”, o qual julgou o recurso deserto pelo facto do requerimento de interposição não constar a intenção de alegar, nos termos do nº 4 do art. 282º do C.P.P.T.

4. Salvo o devido respeito, que muito é, pelo Ilustre Julgador “a quo” entendemos que lhe fenece a razão.

5. “No domínio do CPCI (art. 259º), as alegações deviam constar obrigatoriamente do requerimento de interposição de recurso para o Tribunal Tributário de 2ª Instância.”

“Quer se tratasse de recurso interposto para a Secção de Contencioso Tributário do TCA, quer se tratasse de recurso interposto para a Secção de Contencioso do Tributário do STA, o recorrente podia alegar, logo no requerimento de interposição.

Mas também podia alegar no tribunal superior.

O que era indispensável era que, no requerimento de interposição do recurso, o recorrente declarasse a intenção de pretender alegar no tribunal *ad quem*.

Hoje, no entanto, as alegações não podem ser apresentadas no tribunal *ad quem* . . . Têm de ser apresentadas, sempre, no tribunal *a quo*.

Assim, o inciso «na falta de declaração da intenção de alegar nos termos do nº 1 constante do nº 4 do art. 282º é perfeitamente descabido” in C.P.P.T. Comentado e anotado - Alfredo José de Sousa e José Silva Paixão, pág. 710 e 711.

Não houve contra-alegações.

O Ministério Público não deu parecer no prazo fixado no artigo 22º do Código de Procedimento e Processo Tributário.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

Está apenas em causa no presente recurso apreciar se o mesmo deverá ou não ser julgado deserto por falta de alegações face ao disposto no artigo 282º do Código de Procedimento e Processo Tributário.

Prescreve o referido artigo 282º na parte que aqui interessa:

“1. A interposição do recurso faz-se por meio de requerimento em que se declare a intenção de recorrer.

2. O despacho que admitir o recurso será notificado ao recorrente, ao recorrido, não sendo revel, e ao Ministério Público.

3. 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 e, para o recorrido, a partir do prazo para as alegações do recorrente.

4. Na falta de declaração da intenção de alegar, nos termos do nº 1, ou na falta de alegações, nos termos do nº 3, o recurso será julgado logo deserto no tribunal recorrido.”

Considerou o Mº Juiz recorrido que o recurso estava deserto porque o artigo 282º n.º 1 do Código de Procedimento e Processo Tributário determinava que a interposição do recurso se fazia por meio de requerimento em que se declarasse a intenção de alegar pelo que, não tendo a recorrente feito tal declaração, seria o recurso julgado deserto nos termos do nº 4 do mesmo artigo. Ora este entendimento do despacho recorrido assenta num lapso. O que o nº 1 transcrito determina é que no requerimento se declare a intenção de recorrer

e não a intenção de alegar. Para que um recurso possa ser apreciado terá que haver sempre alegações sem que se mostre necessário que o recorrente o afirme. A confusão do M<sup>o</sup> Juiz assenta num lapso do legislador não em relação ao n<sup>o</sup> 1, que é claro, mas ao n<sup>o</sup> 4. No âmbito do Código de Processo Tributário era possível apresentar alegações no tribunal recorrido ou, se o recorrente declarasse tal intenção, no tribunal de recurso. Todavia o Código de Procedimento e Processo Tributário eliminou tal possibilidade tendo agora as alegações que ser apresentadas no tribunal recorrido. Não faria por isso sentido a manifestação da intenção de alegar no requerimento de interposição do recurso. Por isso não pode deixar de entender-se que se tratou de um lapso do legislador ao dar ao n<sup>o</sup> 4 do artigo 282<sup>o</sup> do Código de Procedimento e Processo Tributário redacção idêntica à que constava do n<sup>o</sup> 4 do artigo 171<sup>o</sup> do Código de Processo Tributário. Assim sendo, tendo a recorrente manifestado a intenção de recorrer e se outro facto não inviabilizasse a admissão do recurso, deveria este ter sido admitido, tendo então a recorrente o prazo previsto no n<sup>o</sup> 3 do artigo 282<sup>o</sup> para apresentar as suas alegações. Não pode pois o recurso ser julgado deserto.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência neste Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, revogando o despacho recorrido, o qual deverá ser substituído por outro que admita o recurso se outro motivo não existir que o impeça.

Sem custas.

Lisboa, 6 de Novembro de 2002. — *Vítor Meira* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Benjamim Rodrigues*.

### Acórdão de 6 de Novembro de 2002.

Recurso n<sup>o</sup> 1028/02, em que é recorrente Couto Alves L<sup>da</sup> e recorrente Fazenda Pública de que foi Relator o Exm<sup>o</sup>. Conselheiro João Plácido Fonseca Limão.

Couto Alves L<sup>da</sup> inconformada com o acórdão, a fls. 427 e seguintes, do T. C. A., que concedeu provimento ao recurso interposto pela F. P. da sentença do T. T. de 1<sup>a</sup> Instância de Viana do Castelo, que lhe havia julgado procedente a impugnação que havia deduzido, daquele interpôs recurso para este S.T.A., terminando as suas alegações com a formulação do seguinte quadro conclusivo:

1 - Não obstante em parte alguma do seu recurso a Fazenda Pública o houvesse solicitado, o Douto Acórdão recorrido alterou a matéria de facto que nas alíneas m) e o) a Douta Sentença da 1<sup>a</sup> Instância deu como provada.

2 - Para tanto, reportou-se ao art<sup>o</sup> 712<sup>o</sup> do C P C, sem indicar em qual das alíneas do seu n<sup>o</sup> 1 fundamenta as alterações que efectuou, admitindo-se, porém, que o fundamento terá sido o previsto na primeira parte da alínea a) do n<sup>o</sup> 1 do referido preceito legal.

3 - No entanto, o Douto Acórdão recorrido não agiu dentro dos limites ou dos poderes que decorrem na alínea a) do n<sup>o</sup> 1 do art<sup>o</sup> 712<sup>o</sup> do C.P.C.

4 - Com efeito, o Douto Acórdão Recorrido baseia no relatório do exame à escrita a alteração à alínea m) e no depoimento das testemunhas a alteração à alínea o).

5 - Relativamente a documentos os poderes de alteração da matéria de facto conferidos pela citada norma legal estão limitados aos que constam dos autos e façam prova plena quanto à questão controvertida.

6 - O relatório do exame à escrita inclui-se nas informações oficiais a que se refere o art<sup>o</sup> 134<sup>o</sup> n<sup>o</sup> 2 do C.P.T. (actual art<sup>o</sup> 115 n<sup>o</sup> 2 do C.P.P.T.), sendo que, conforme expressam Diogo Leite de Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, in *Lei Geral Tributária*, 1999, pág. 260 e 261, "A força probatória das informações oficiais reporta-se aos factos que nelas forem referidas como sendo praticados pela administração tributária ou com base na percepção dos seus órgãos ou agentes, ou factos determinados a partir dessa percepção com base em critérios objectivos "e" os critérios objectivos a que se alude nesta disposição, serão aquele que assentam numa base científica ou lógica irrefutável e não em opiniões pessoais, ou palpites de quem elabora as informações.

7 - Isto considerado e, ainda, o que consta do relatório do exame à escrita da ora recorrente, tem de concluir-se que tal relatório não é dotado de força especial probatória, pois, o aí referido, nomeadamente, a fls. 99 e 100, não assenta "numa base científica ou lógica irrefutável, constituindo antes opiniões pessoais, impressões ou palpites" de quem o elaborou.

8 - Ora porque o dito relatório não constitui prova plena, não se encontra verificado o fundamento previsto na alínea a) do n<sup>o</sup> 1 do art<sup>o</sup> 712<sup>o</sup> do C P C., pelo que o Douto Acórdão recorrido não deveria ter alterado o teor da alínea m) que a 1<sup>a</sup> Instância deu como provado.

9 - Acresce que o teor que a 1<sup>a</sup> Instância fixou para a alínea o) não decorre de "meras conclusões" mas sim de "factos objectivos" que constam dos depoimentos das testemunhas, as quais, "demonstraram conhecimento directo dos factos", tal como refere o M<sup>o</sup>. Juiz de 1<sup>a</sup> Instância na sua motivação da decisão de facto", pelo que também quanto à referida alínea o) não ocorre o fundamento previsto no art<sup>o</sup> 712<sup>o</sup> n<sup>o</sup> 1 al. a) do C P C.

10 - Daí que ao alterar, com as justificações e nos termos em que o fez, os teores das alíneas m) e o) que a 1<sup>a</sup> Instância deu como provadas, o Douto Acórdão recorrido não agiu dentro dos poderes e dos limites estabelecidos pelo art<sup>o</sup> 712<sup>o</sup> do CPC., concretamente na primeira parte da alínea a) do seu n<sup>o</sup> 1.

11 - Devia, pois, ser integralmente mantida a matéria de facto assente pela Douta sentença de 1<sup>a</sup> Instância.

12 - Consequentemente, devia ter sido negado provimento ao recurso da Fazenda Pública e manter-se a sentença da 1<sup>a</sup> Instância, a qual, por concluir pela existência da dúvida a que se refere o art<sup>o</sup> 121<sup>o</sup> do C.P.T., julgou a impugnação totalmente procedente.

13 - Ao decidir em contrário o Douto Acórdão recorrido violou, entre outros, o disposto no art<sup>o</sup> 712<sup>o</sup> do C P C. e no art<sup>o</sup> 121<sup>o</sup> do C P T.

Os autos foram cobrados ao M<sup>o</sup>.P<sup>o</sup>, nos termos do art<sup>o</sup> 22<sup>o</sup> do C.P.P.T.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

Nos termos dos art<sup>o</sup> 713<sup>o</sup> n<sup>o</sup> 6 e 726<sup>o</sup> do C. P. Civil, remete-se para a matéria de facto fixada na decisão recorrida.

Na conclusão 1.<sup>a</sup> afirma a recorrente que o acórdão recorrido alterou a matéria de facto que nas alíneas m) e o) a douta sentença da 1.<sup>a</sup> Instância deu como provada.

A sentença da 1.<sup>a</sup> Instância, sob a alínea m) do probatório, considerou provado o seguinte:

”A impugnante não vendeu a totalidade da areia para cuja remoção obteve licença”.

E, sob a alínea o), estabeleceu o seguinte:

No exercício de 1990 a draga fixa não trabalhou 245 dias nem 8 horas diárias, sendo estes valores substancialmente superiores aos efectivamente verificados, em função das paragens para arrefecimento e reparação da draga e do volume das marés, visto que só na maré cheia é possível tirar o máximo rendimento da draga.

O teor destas alíneas foi, pelo acórdão recorrido, alterado como segue:

Alínea m) - a areia extraída por vezes apresentava fraca qualidade ficando por vender, sendo ainda certo que era vulgar a prática do ”quetulo” (oferta de certa quantidade de areia aos clientes para compensar a perda no transporte), embora a mesma não fosse autorizada pelo patrão.

Alínea o) - A draga fixa necessitava de paragens para arrefecimento e reparação, só sendo possível retirar dela o rendimento máximo na maré cheia.

Acontece que, da análise do recurso interposto pela F.P., a fls.410 e seguintes, nomeadamente, das respectivas conclusões, resulta que a recorrente se insurge contra a prova produzida, tendo-se por ”contraditória, obscura, insuficiente e incapaz”, mormente e testemunhal produzida pela ali recorrida e ora recorrente.

Concluindo-se, pois, que a F.P., em tal recurso, suscitou questões de facto, não pode, assim, afirmar-se que o acórdão recorrido alterou a matéria de facto sem que tal lhe tivesse sido solicitado.

Improcede, pois, a conclusão 1.<sup>a</sup>.

Mas, a recorrente afirma ainda que a matéria de facto não podia ter sido reapreciada, ao abrigo do artº 712º nº 1 al. a) do C. P. Civil, pela 2.<sup>a</sup> Instância.

E isto porque, não constituindo o relatório prova plena, não podia ser alterado o teor da alínea m) que a 1.<sup>a</sup> Instância deu como provado; por outro lado, no tocante à alínea o) da matéria fixada por aquela instância, também não podia ocorrer alterações, pois que assente em factos objectivos que constam dos depoimentos das testemunhas, as quais demonstraram conhecimento directo dos factos, tal como se salientou na decisão recorrida.

Dispõe o artº 712º nº 1 al. a) do C. P. Civil:

A decisão do tribunal de 1.<sup>a</sup> Instância sobre a matéria de facto pode ser alterada pela relação se do processo constarem todos os elementos de prova que serviram de base à decisão sobre os pontos de facto em causa.

Daqui decorre, contrariamente ao que sustenta a recorrente, que a alteração da matéria de facto e no que respeita à prova documental pode sempre ocorrer, desde que os documentos constem dos autos, independentemente da sua força probatória.

Por outro lado, a referida disposição legal e no que toca à prova testemunhal também não impede uma nova reapreciação e valorização dos respectivos depoimentos, prestados nos autos, de acordo com o princípio da liberdade de julgamento, segundo o qual os juízes

apreciam livremente as provas, decidindo segundo a sua prudente convicção, o qual encontra consagração no artº 655º do C. P. Civil.

Em suma, o acórdão recorrido quer quando decidiu pela alteração da matéria de facto, quer pela forma como o fez, não violou o artº 712º nº 1 al. a) do C. P. Civil.

Improcedem, pois, todas as conclusões do recurso.

Termos em que se acorda em negar provimento ao recurso.

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

Lisboa, 6 de Novembro de 2002. — *João Plácido Fonseca Limão* (relator) — *Ermani Figueiredo* — *Lúcio Barbosa*.

## Acórdão de 6 de Novembro de 2002.

### Assunto:

*IVA; Taxa reduzida; Regiões de turismo.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*As regiões de turismo não se encontram previstas na redacção da verba 2.17, da Lista I do Código de IVA, introduzida pelo artº 27º nº 2 da Lei 30-C/92, de 28/12.*

Recurso nº 1036/02. Recorrente: José Abreu Enes da Lage & Irmão, Lda.; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.<sup>mo</sup> Juiz Consº Fonseca Limão.

José Abreu Enes da Lage e Irmão, Limitada, inconformada com a sentença do Mº Juiz do T.T. de 1.<sup>a</sup> Instância de Viana do Castelo, que lhe julgou improcedente a impugnação que havia deduzido contra a liquidação do IVA referente aos exercícios de 1992 a 1995, daquela interpôs recurso para este STA, terminando as suas alegações com a formulação do seguinte quadro conclusivo:

”1 - A Douta Sentença afirmando serem as regiões de turismo associações de municípios do tipo especial, não atende este elemento definidor da sua natureza jurídica;

2 - Como associação de municípios que é, é enquadrada, para efeitos da aplicabilidade da taxa deduzida de IVA, na noção de associação plasmada na verba 2.17 da Lista I anexa do CIVA;

3 - É aplicável a analogia no presente caso, de acordo, aliás, com o entendimento que pacificamente vem sendo vinculado nos Processos e Relatórios supra-referidos.

4 - Não atende a Douta Sentença recorrida às circunstâncias em que a lei foi elaborada, nomeadamente à alteração do texto da norma, devendo fazê-lo.

Não foram apresentadas contra-alegações.

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

Corridos os vistos, 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.

A questão a decidir é a de saber se os serviços prestados no âmbito de um contrato de empreitada, celebrado entre a Região de Turismo



do Alto Minho e a ora recorrente estão sujeitos à taxa deduzida de 5%, por aplicação do regime resultante da verba 2.17, constante da Lista I anexa ao Código de IVA.

A verba 2.17, na redacção da Lei 2/92, de 9/Março, dispunha assim:

As empreitadas de bens imóveis em que são donos da obra as autarquias locais, desde que as referidas empreitadas sejam directamente contratadas com o empreiteiro, estavam sujeitas a taxa reduzida.

A taxa reduzida, por força do art. 18º nº 1 al. a) do CIVA, era de 5%.

A referida verba, por força do art. 27º nº 2 da Lei nº 30-C/92, de 28/12, passou a ter a seguinte redacção:

As empreitadas de bens imóveis em que são donos da obra as autarquias locais ou associações e corporações de bombeiros, desde que, em qualquer caso, as referidas empreitadas sejam directamente contratadas com o empreiteiro.

O Mº Juiz "a quo" entendeu que esta norma apenas se reporta a autarquias locais e associações de bombeiros e não a regiões de turismo.

Sustenta, no entanto, a recorrente, que as regiões de turismo são associações de municípios de tipo especial e, por isso, enquadráveis na verba 2.17.

Mas será que as associações referidas na referida verba são de municípios ou de bombeiros?

O Dec. Lei nº 113/90, de 5 de Abril, concedeu isenção de IVA, determinando a restituição de imposto, a "associações e corporações de bombeiros" decorrentes das aquisições de bens móveis destinados à prossecução dos seus fins (v. art. 2º nº 2).

Por sua vez, as empreitadas contratadas pelas associações ou corporações de bombeiros não constavam da anterior Lista II relativa a bens e serviços sujeitos a taxa reduzida, por só o serem as empreitadas de bens imóveis em que eram donos da obra pessoas colectivas de direito publico, com excepção das empresas públicas, instituições particulares de solidariedade social ou instituições religiosas e missionárias (v. verba 3.6 na redacção do art. 5º do D.L. 195/89, de 12/6).

Assim, à semelhança do que já acontecia com o regime de restituição do imposto, no tocante a aquisição de bens móveis instituído pelo D.L. 113/90, é lícito concluir-se que tenha sido preocupação do legislador favorecer as associações e corporações de bombeiros, porventura atendendo aos fins por elas prosseguidos, sujeitando-se à taxa reduzida de IVA e, por isso, as contemplou na redacção da verba 2.17 ora em análise.

Assim, a expressão associações aí contida reporta-se não a associações de municípios mas sim a associações de bombeiros.

É também, como sustenta, o Exmº Magistrado do MºPº, junto deste STA, o que resulta das conjunções "ou" e "e" empregues na redacção da verba 2.17 de que ora nos ocupamos.

Por outro lado, se o legislador o pretendesse, teria dito, e não o fez, "associações de municípios" ou "autarquias locais" e respectivas associações", quando redigiu tal norma.

De resto, no caso em análise e contrariamente ao que se sustenta na conclusão 3º não é aplicável a analogia.

Na verdade a taxa reduzida prevista na verba 2.17 é considerada um benefício fiscal, por força do artº 2º nº 2 do EBF e, como preceitua o artº 9º deste compêndio normativo, as normas que estabeleçam benefícios fiscais não são susceptíveis de integração analógica.

Em suma, não sendo as regiões de turismo autarquias locais, pois que escapam à previsão do art. 236º nº 1 do CRP, nem podendo, por analogia, equiparar-se-lhes para o efeito pretendido no recurso e não lhes valendo a expressão "associações" empregue na redacção da verba 2.17 da Lista I, forçoso é concluir não lhes ser aplicável a taxa de reduzida do IVA.

Termos em que se acorda em negar provimento ao recurso. Custas pela recorrente, fixando-se a procuradoria em 50%.

Lisboa, 6 de Novembro de 2002. — *João Plácido Fonseca Limão* (relator) — *Ernâni Figueiredo* — *Lúcio Barbosa*.

## Acórdão de 6 de Novembro de 2002.

### Assunto:

*Impugnação judicial. Execução de julgado anulatório. Juros indemnizatórios e moratórios.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Na vigência da Lei Geral Tributária, o pedido de pagamento de juros indemnizatórios sobre quantia paga em consequência de acto de liquidação judicialmente anulado, pode ser formulado na respectiva execução de julgado.*
- 2 — *A consequência de tal pedido de juros indemnizatórios não ter sido feito na impugnação judicial é, não a sua preclusão, mas o contarem-se os juros moratórios, apenas, desde a data em que a Administração é colocada em mora pelo pedido que o interessado lhe dirija, de pagamento de tais juros.*
- 3 — *Não podem contar-se juros indemnizatórios e moratórios relativos ao mesmo período temporal.*

Recurso n.º 1077/02. Recorrente: MODELO, SGPS, S. A.; Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Exmº Consºs Baeta de Queiroz.

1.1. **MODELO, SGPS, S.A.**, com sede em Espido, Maia, recorre da sentença do Mmº. Juiz da 2ª Secção do 1º Juízo do Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto que julgou improcedente a execução do julgado anulatório deste Supremo Tribunal Administrativo (STA), de 12 de Abril de 2002, incidente sobre acto de liquidação de emolumentos notariais.

Formula as seguintes conclusões:

"1ª

O cumprimento integral do duto Acórdão que se pretende executar implica o pagamento de juros legais, não se bastando com a mera restituição do montante que foi ilegalmente exigido à MODELO;

2<sup>a</sup>

Com efeito, a procedência total do recurso apresentado pela MO-DELO obriga a Administração não só à devolução da quantia com que se locupletou mas também ao pagamento dos juros previstos na lei ao contribuinte;

É QUE,

3<sup>a</sup>

A procedência de uma impugnação judicial obriga a Administração à reconstituição da situação que existiria se não se tivesse verificado o acto lesivo dos direitos e dos interesses legalmente protegidos do contribuinte;

4<sup>a</sup>

O direito aos juros visa contribuir para que a reposição da legalidade não seja meramente formal e, consequentemente, se coloque o particular, na medida do possível, na situação que teria se aquela não tivesse sido violada;

5<sup>a</sup>

O art. 24º do C. P. T. consagra um regime especial para a efectivação da responsabilidade extracontratual do Estado prevista no art. 22º da Constituição da República;

6<sup>a</sup>

O legislador ao prever este regime especial no 24º do C. P. T. 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;

7<sup>a</sup>

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

8<sup>a</sup>

O erro imputável aos serviços que efectuaram a liquidação fica demonstrado em caso de procedência da impugnação;

9<sup>a</sup>

É apodíctico que a reparação da ilegalidade sofrida pela MODELO implica não só a restituição do montante pago a título emolumentos, bem como o pagamento dos juros previstos na lei;

10<sup>a</sup>

A sentença recorrida violou, por errada interpretação, os arts. 24º do C. P. T. e 224 e 62º da Constituição da República.

Termos em que deve dar-se provimento ao presente recurso, reogando-se a decisão recorrida e, em consequência:

A) declarar-se, nos termos do art. 8º do D. L. n.º 256-A/77, a inexistência de causa legítima de inexecução;

B) Em execução do duto Acórdão de 12.04.2000, proferido pela 2ª Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo (Proc. n.º 21.127), determinar-se o pagamento imediato pelo Estado (através do Director-Geral dos Registos e do Notariado) à recorrente dos juros vencidos sobre a quantia de 21.006.000\$00 calculados à taxa legal, desde 31.12.1992 até efectivo e integral pagamento, bem como dos juros de mora devidos a partir do termo do prazo da execução espontânea do presente julgado até efectivo e integral pagamento, nos termos do disposto no art. 102º, nº 2, da L. G. T.”.

1.2. Não há contra-alegações.

1.3. O Exm.º Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal não emitiu parecer, no prazo da lei.

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

2. A decisão recorrida assentou na seguinte base factual:

”1

no processo de impugnação judicial nº 85/94 deste Juízo e Secção a aqui requerente pediu a anulação da liquidação de emolumentos que lhe foi efectuada, ordenando-se a restituição das quantias pagas;

2

por sentença proferida nesses autos em 19/04/96 foi julgada improcedente tal impugnação;

3

a decisão referida em 2) foi objecto de recurso para o STA;

4

por acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, proferido em 12/04/00, já transitado em julgado, foi revogada a sentença contida em 2) e anulado o acto de liquidação impugnado;

5

na sequência do ofício nº 290 de 01/06/00, emitido pelo 6º Cartório Notarial do Porto, a ora requerente foi informada da devolução em singelo dos emolumentos referidos em 1), no valor de 21.006.000\$00;

6

em 17/11/00, a ora requerente apresentou no 6º Cartório Notarial do Porto o requerimento cuja cópia está junta a fls. 07-09, cujo teor aqui se dá por reproduzido para todos os efeitos;

7

o presente incidente de execução de sentença foi apresentado em 15/02/01”.

3.1. A recorrente, a quem foram liquidados e cobrados emolumentos notariais a propósito da celebração de uma escritura de alterações ao seu pacto social, obteve a anulação judicial do acto de liquidação, na sequência do que a Administração se propôs devolver-lhe a quantia paga.

Requeru, então, que lhe fossem pagos "os juros legais" calculados sobre essa importância, desde a data da liquidação "até integral embolso".

De seguida, requereu a execução do julgado, pedindo que se declare a inexistência de causa legítima de inexecução, e se determine o pagamento de juros vencidos e vincendos calculados sobre os emolumentos pagos, desde 31 de Dezembro de 1992 até integral pagamento, e de juros de mora desde o termo do prazo da execução espontânea até ao pagamento.

O Tribunal recorrido, depois de entender que, no caso, não é invocável causa legítima de inexecução, disse não haver inexecução de sentença, pois estava pago quanto é devido, posto que a recorrente não pediu nem obteve, na impugnação judicial, juros indemnizatórios; e também não há lugar a juros moratórios, na falta de invocação de atraso na restituição do montante liquidado e pago, por obra da decisão anulatória.

É do assim decidido que vem o presente recurso.

3.2. Caso idêntico ao presente correu recentemente termos pelo mesmo Tribunal de 1ª instância, aí obtendo decisão do juiz da que agora é discutida. Dela foi interposto recurso para este Supremo Tribunal Administrativo, onde lhe coube o nº 26608, julgado em 19 de Dezembro de 2001, por acórdão em que o ora relator foi 2º adjunto. As alegações de recurso eram, no citado processo, iguais às do presente.

O então decidido abriu caminho a uma jurisprudência que pode já ter-se por firme, de tal modo que em 20 de Fevereiro de 2002 o ora relator voltou a intervir, ainda então como adjunto, no recurso nº 26669, em que se tirou decisão semelhante, perante conclusões que repetiam as deste recurso. Também em 17 de Abril de 2002, no recurso nº 10/02, foi proferido aresto no mesmo sentido.

Limitar-nos-emos, pelo exposto, a seguir, resumidamente, o que naqueles acórdãos se escreveu.

3.3. Estabelece o artigo 100º da Lei Geral Tributária (LGT) que "a administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamação, impugnação judicial ou recurso a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da legalidade do acto ou situação objecto do litígio, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, se for caso disso, a partir do termo do prazo da execução da decisão".

O artigo 102º do mesmo diploma acrescenta que "a execução das sentenças dos tribunais tributários e aduaneiros segue o regime previsto para a execução das sentenças dos tribunais administrativos"; "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".

Dispõe-se na mesma LGT, artigo 43º, 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 devido", sendo a respectiva taxa igual à dos juros compensatórios.

Constituindo a impugnação dos actos tributários de liquidação um contencioso de anulação, conforme correntemente se vem entendendo, impõe-se à Administração Fiscal, perante o êxito da lide impugnatória, que reconstitua a situação jurídica hipotética que existiria caso não tivesse sido praticado o acto tributário anulado. Tal inclui, necessariamente, a restituição da quantia que ao contribuinte foi indevidamente exigida e que ele satisfaz. Mas também integra a reconstituição da situação o pagamento de juros indemnizatórios, uma vez que o contribuinte esteve, desde o pagamento que efectuou, até ao reembolso, privado da utilização do correspondente capital.

A tanto não obsta a expressão "se for caso disso", insita no falado artigo 100º, pois, de acordo com o que vem entendendo o Tribunal, tal não limita a obrigação de pagamento de juros indemnizatórios aos casos em que essa obrigação foi reconhecida na sentença da impugnação judicial. A aparente discrepância entre aqueles artigos 43º e 100º resolve-se reservando a estatuição do primeiro para as situações que nele estão expressamente previstas. Como se diz no citado acórdão de 19 de Dezembro, "(...) quando ocorram as hipóteses constantes do art.º 43º (todas envolvendo o pagamento do tributo), falar-se-á de juros indemnizatórios até ao termo do prazo de execução espontânea da decisão e de juros moratórios depois de tal momento, quando, tendo havido o seu pedido de pagamento, ocorra uma situação de mora da administração. Mas se só são devidos os juros moratórios quando estes tenham sido pedidos, de acordo com este preceito, não pode deixar de ser assim também para o caso dos juros indemnizatórios".

Assim, e ao contrário do que foi decidido, o pedido de satisfação de juros indemnizatórios pode ser feito no processo de impugnação, mas, não o sendo, não fica precludida a possibilidade da obtenção desses juros, cabendo, ainda, a formulação do mesmo pedido em execução da sentença anulatória.

Isto porque a execução dos julgados administrativos implica a reconstituição da situação hipotética que existiria actualmente se não tivesse sido praticado o acto anulado, o que inclui a compensação pelos danos dele resultantes, entre eles, a privação da importância despendida.

Voltando a transcrever o aresto de 19 de Dezembro: "Não há aqui necessidade da existência de uma sentença judicial que expressamente comine essa concreta obrigação jurídica, porque ela representa actualmente, à face do disposto no art.º 43º da LGT, um efeito jurídico que se constitui pelo simples facto de o acto tributário ter sido anulado graciosa ou contenciosamente e isso aconteça por razões de legalidade imputadas aos serviços da administração. Sendo a causa da anulação do acto tributário, em consequência de cuja prática ocorreu o pagamento do tributo, um erro imputável aos serviços, por abarcado nos efeitos jurídicos constituídos pela sentença se tem também esse concreto efeito jurídico em virtude de se terem de dar por satisfeitos todos os pressupostos de cuja existência aquele art.º 43º, n.º1, da LGT o faz depender".

Orá, tendo os serviços aplicado, ao proceder à liquidação emolumentar judicialmente anulada, uma norma que não podia ser aplicada, por contrária a uma Directiva comunitária, incorreram em erro sobre os pressupostos de direito, erro que só a eles é imputável, pois, como repetidamente se vem afirmando, tal imputabilidade não se relaciona, necessariamente, com a culpa de qualquer dos agentes da Administração.

Com assim, e não sendo, aqui, invocável causa legítima de inexecução, conforme decidiu a sentença recorrida em segmento que não vem contestado, à recorrente é devida, não apenas a restituição da quantia paga a título de emolumentos, que resultou anulada, como juros indemnizatórios sobre a essa quantia, contados desde a data desse pagamento até ao termo do prazo para cumprimento voluntário da sentença proferida na impugnação judicial. A partir de sessenta dias após o pedido formulado pela recorrente - 17 de Novembro de 2000, conforme nº 6 da matéria de facto -, ou seja, a partir de 16 de Janeiro de 2001 (e só a partir de então, porque a sentença proferida na impugnação judicial não reconheceu o direito a juros indemnizatórios), são devidos juros moratórios.

Ou seja, os juros indemnizatórios e os moratórios, ao contrário do que vem pedido a final nas conclusões das alegações de recurso, não coexistem no tempo, sobrepondo-se, já que quaisquer deles visam, afinal, ressarcir o mesmo dano - a perda do rendimento do capital resultante da sua privação, como bem se nota no citado acórdão de 19 de Dezembro p. p.

4. Termos em que acordam, em conferência, os Juízes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em, concedendo parcial provimento ao recurso, revogar a sentença, na parte impugnada, julgando, também em parte, procedente o pedido de execução de julgados, devendo ser satisfeitos à recorrente juros indemnizatórios calculados sobre a quantia paga (e que resultou anulada pelo acórdão que decidiu a impugnação judicial) em 31 de Dezembro de 1992, desde essa data até 16 de Janeiro de 2001, data em que se iniciou a mora, às taxas sucessivas resultantes das portarias nºs 339/87, de 24 de Abril, até 30 de Setembro de 1995; do artigo 83º nº 4 do Código de Processo Tributário, até 31 de Dezembro de 1998; e do artigo 35º nº 10 da Lei Geral Tributária desde 1 de Janeiro de 1999; e juros moratórios desde 16 de Janeiro de 2001 à taxa de 12% até efectivo pagamento; esclarecendo-se, por último, que os juros vencidos hão-de calcular-se sobre o montante do capital, e não sobre o dos juros em dívida aquando da restituição de 21.006.000\$00 referida no ponto 5 da matéria de facto.

A recorrente suportará as custas na proporção em que decaí, ficando-se a procuradoria em 50%.

Lisboa, 6 de Novembro de 2002. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Benjamim Rodrigues* — *Fonseca Limão*.

## Acórdão de 6 de Novembro de 2002.

### Assunto:

*Imposto de sisa - Empresas municipais - Lei 58/98, de 18 Agosto.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*Às empresas municipais, criadas no âmbito da Lei 58/98, de 18 de Agosto, aplica-se o disposto no artº 2º do Código*

*da Sisa, devendo considerar-se transmissão, a título oneroso, do direito de propriedade sobre bens imóveis, as entradas do Município, com estes, para a realização do respectivo capital social.*

Recurso nº 1135/02. Recorrente: Varzim Lazer - Emp. Munic. de Equip. Desp. e de Lazer. Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Ex.<sup>mo</sup> Conselheiro Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do STA:

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto por Varzim Lazer - Empresa Municipal de Gestão de Equipamentos Desportivos e de Lazer, EM, da sentença do TT de 1ª Instância do Porto, que julgou improcedente a impugnação judicial pela mesma deduzida contra a liquidação do Imposto Municipal de Sisa, no montante de 310.554.965\$00.

Fundamentou-se a decisão em que o artº 8º do Cód. da Sisa não é mais que a concretização ou exemplificação de algumas das situações abstractamente previstas no seu art. 2º, sendo a sua enumeração meramente exemplificativa e não taxativa, como resulta do advérbio "nomeadamente", estando a impugnante, apesar de empresa municipal, sujeita ao disposto no mesmo artº 2º, uma vez que o Município da Póvoa de Varzim, ao realizar o respectivo capital social com a entrada de bens imóveis seus, transferiu, para esta, o direito de propriedade sobre os mesmos e a título oneroso na medida em que o município ficou titular do dito capital, tanto mais que as empresas públicas e as próprias empresas municipais estão sujeitas a tributação directa e indirecta.

A recorrente formulou as seguintes conclusões:

"1 - O Município da Póvoa de Varzim constituiu a Varzim Lazer - Empresa Municipal de Gestão de Equipamentos Desportivos e de Lazer, E.M." - Aqui alegante - cujo capital foi em parte realizado com entrada de bens imóveis.

2 - Para que determinada situação da vida ou certa realidade seja objecto de tributação é necessário que exista uma norma de direito substantivo que as sujeite ao seu quadro de incidência, por se verificarem as ocorrências de facto desenhadas no respectivo tipo normativo.

3 - Vigoram, pois, neste domínio os princípios constitucionalmente consagrados da legalidade e da tipicidade (*Nullum tributum sine lege*).

4 - Na douda sentença recorrida invocam-se como normas de incidência as constantes dos artigos 2º e 8º, nº 13 do CIMSISD.

5 - Porém, nas hipóteses previstas nesses preceitos, não se tributa a realização de capital de empresas municipais com entradas em bens imóveis.

6 - Tributa-se, isso sim, a realização de capital, com entradas em bens imóveis, de sociedades comerciais ou civis sob forma comercial ou de sociedades civis, a que tenha sido legalmente reconhecida personalidade jurídica.

7 - Ora, essas figuras são, todas elas, juridicamente bem distintas das empresas públicas municipais.

8 - Pese embora o exposto, na douda sentença recorrida sustenta-se a sujeição da tributação da realização de capital das empresas municipais pelo disposto no prémio do artigo 8º do CIMSISD, na parte em que aí se prescreve que são sujeitas a sisa, NOMEADAMENTE, a realização do capital de sociedades com entradas em bens imóveis.

9 - Tendo por base o entendimento de que esta norma tem carácter meramente exemplificativo.

10 - Salvo o devido respeito, semelhante interpretação é violadora do princípio da tipicidade fiscal.

11 - Assim, o acto de liquidação em crise carece, em absoluto, de base legal que o fundamente, enfermado de vício de violação de lei.

12 - Por isso, a dita Sentença aqui recorrida, ao decidir de forma diversa, viola os princípios constitucionalmente consagrados da legalidade e da tipicidade - Artigo 103º, nº 2 e 3, da Constituição da República Portuguesa - e, bem assim, os artigos 2º e 8º, nº 13, do CIMSISD.

Nestes termos e, principalmente, nos melhores de direito que VV. Ex<sup>as</sup> doutamente suprirão, deve ser concedido provimento ao presente recurso, sendo revogada a dita sentença recorrida, anulando-se o acto impugnado.”

A Fazenda Pública não contra-alegou.

O Exmº Magistrado do MP emitiu parecer no sentido do provimento do recurso, uma vez que a norma de incidência em causa - dito artº 8º, nº 13 - prevê sociedades comerciais e sociedades civis e a impugnante não é nenhuma delas mas, antes, um "tertium genus", uma empresa pública municipal, criada ao abrigo da Lei 58/98, de 18/Ago, e "estas empresas mais não são que novas formas de organização administrativa (administração sob a forma empresarial)", sendo que, no direito tributário, vigora o princípio da tipicidade.

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

Em sede factual, vem apurado que:

"1 - O Município da Póvoa de Varzim, na sequência das deliberações tomadas pela Câmara Municipal em sua reunião de 09/12/99 e pela Assembleia Municipal em sua sessão de 22/02/00, constituiu, por escritura pública celebrada em 03/02/2000, a sociedade impugnante, a "Varzim Lazer - Empresa Municipal de Gestão de Equipamentos Desportivos e de Lazer, E.M.";

2 - O capital daquela sociedade, correspondente a 3.111.668.886\$00, foi, em parte, realizado com entrada de bens imóveis, no montante de 3.105.549.654\$00, por parte do município da Póvoa de Varzim, detentor exclusivo desse capital;

3 - Em consequência dos factos referidos em 1) e 2), o SF da Póvoa de Varzim liquidou à impugnante a soma de 310.554.965\$00 a título de imposto de sisa”.

Vejamos, pois:

A questão dos autos é a de saber se a entrada de bens imóveis para o capital das empresas municipais criadas nos termos da Lei nº 58/98, de 18/Ago, é incidente de Sisa, nos termos dos artºs 2º e 8º, nº 13, do respectivo Código.

A recorrente é uma empresa municipal, criada nos termos do referido diploma legal e, por este, se regendo.

Aquele artº 2º dispõe incidir Sisa "sobre as transmissões, a título oneroso, do direito de propriedade ou de figuras parcelares desse direito, sobre bens imóveis”.

Trata-se de um conceito muito amplo, como o demonstra a exemplificação constante do seu parág. 1º e 2º e do dito artº 8º.

E, como é sabido, vigora, em matéria de incidência tributária o princípio da tipicidade ou *nullum tributum sine lege* - artº 103º da Constituição.

Em tal matéria o "tipo" é inexoravelmente taxativo, só por via legal se podendo proceder à "eleição dos factos tributários”.

Como refere Alberto Xavier, Conceito e Natureza do Acto Tributário, págs. 324 e segts.

"A previsão de novas situações tributárias para além das encerradas no catálogo legal, quer fundadas na analogia, quer com base na livre valoração dos órgãos de aplicação do direito são estritamente proibidas numa tipologia taxativa como a tributária” - pág. 324.

"A existência de um número *clausus* embarga, de um lado, o recurso à analogia ... mas mais ainda tolhe - agora de outro lado - a previsão de novas situações tributáveis por obra da vontade do administrador ou do juiz” - pág. 324.

Pelo que "a tipicidade do direito tributário é, pois, uma tipicidade fechada: contém em si todos os elementos para a valorização dos factos e produção dos efeitos, sem carecer de qualquer recurso a elementos a ela estranhos e sem tolerar qualquer valoração que se substitua ou acresça à contida no tipo legal”, não havendo, pois na incidência tributária, espaço para normas "incompletas" ou "elásticas" - págs. 328 e 330.

Dispõe o artº 8º, nº 3, que, em virtude do disposto no artº 2º, são sujeitas a sisa, nomeadamente, "as entradas dos sócios com bens imóveis para a realização do capital das sociedades comerciais ou civis sob a forma comercial ou das sociedades civis a que tenha sido legalmente reconhecida personalidade jurídica ...”.

Claro que, em rigor, a recorrente não se enquadra rigorosamente em nenhuma daquelas espécies, constituindo antes uma empresa pública - cfr. artº 1º, nº 3, al. a), da aludida Lei 58/98 - regendo-se subsidiariamente "pelo regime das empresas públicas" e até pelas "normas aplicáveis às sociedades comerciais”.

"Administração sob a forma empresarial" lhes chama Rui Guerra da Fonseca in Rev. M.P. nº 90, pág. 125/6, pelo que, como adverte o MP, se tratará de "novas formas de administração pública”.

No caso, a subordinante é o predito artº 2º.

Aí se consagra uma incidência real - aliás, o código não faz qualquer referência à incidência pessoal.

Assim, aquele art. 8º não concretiza qualquer tipologia fechada do tributo, antes se limitando a exemplificar casos que entende concretizam a predita transmissão.

Aquele elemento pessoal referido no artº 13º é igualmente exemplificativo, isto é, limita-se a referir constituírem transmissão, para os efeitos do artº 2º, as entradas de capital nele previstas.

Pelo que não exclui quaisquer entradas para o capital social de outros entes, desde que exista aí a referida "transmissão”.

Como se disse, aquele artº 2º não consagra qualquer incidência pessoal.

Ou, de outro modo: a tipologia necessária, concretiza-a o artº 2º, não os seus parágrafos nem o artº 8º.

Ora, no caso, a entrada de bens imóveis, por parte do Município, para a empresa municipal constitui "transmissão" para o efeito, uma vez que, para realizar o respectivo capital social, transferiu para ela o direito de propriedade sobre os imóveis em causa e a título oneroso consequentemente, pois que ficou "titular do respectivo capital social da empresa pública”, como justamente se assinala na sentença.

Não há, pois, ofensa, nem aos princípios da legalidade e tipicidade a que se refere o artº 103º da Constituição, nem aos artºs 2º e 8º, nº 13º, do Código da Sisa.

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

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

Lisboa, 6 de Novembro de 2002. — *Brandão de Pinto* (relator) — *Almeida Lopes* — *António Pimpão*.

## Acórdão de 6 de Novembro de 2002.

### Assunto:

*Matéria de facto em recurso interposto do TCA.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*Incluindo as conclusões das alegações do recurso interposto para este Tribunal, de acórdão proferido no TCA que apreciou sentença proferida em 1ª instância, matéria de facto, não pode este Tribunal apreciar tal matéria factual excepto se se verificar ofensa de disposição legal expressa que exija certa espécie de prova para a existência do facto ou que fixe a força de determinado meio de prova.*

Recurso nº 1143/02. Recorrente: Teresa de Jesus Filipe Martins. Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Ex.mo Consº Dr. António Pimpão.

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

1. Teresa de Jesus Filipe Martins recorre do acórdão que, no Tribunal Central Administrativo, concedendo provimento ao recurso, revogou a sentença que havia julgado procedente a oposição e julgou esta improcedente.

Alegou formulando o seguinte quadro conclusivo:

A - A oponente, e não obstante na sua maioria tratar-se de prova de factos negativos, logrou demonstrar em sede própria, de forma ampla, inequívoca e credível que nunca exerceu, de facto, quaisquer funções de gerência.

B - A fixação da matéria de facto em 1ª instância teve por base o depoimento de testemunhas que, quotidianamente e de forma directa, se relacionavam com a empresa devedora, com a oponente e com o único e exclusivo gerente de facto da sociedade que, aliás, é único "dono" da sociedade.

C - A razão de ciência das testemunhas foi amplamente evidenciada nos depoimentos prestados.

D - A recorrida não apresentou contraprova aos factos alegados e provados pela oponente, nem nunca esta foi notificada de quaisquer documentos juntos aos autos, do seu teor, ou mesmo chamada a sobre os mesmos se pronunciar.

E - A decisão de 1ª instância julgou a matéria de facto de acordo com a sua convicção inexistindo qualquer fundamento para o alegado erro de julgamento através do qual o acórdão recorrido sustentou a alteração, aliás, eliminação, da totalidade dos factos provados pela oponente.

F - Ao eliminar a matéria de facto dada como provada em 1ª instância, e com os fundamentos que o fez, o acórdão recorrido violou, salvo o máximo respeito, a Lei e, nomeadamente, os art.ºs 653, 655 e 668 do Cód. Proc. Civil.

O EMMP junto deste STA entende que o recurso não merece provimento pois que as conclusões das alegações questionam a matéria factual fixada no acórdão recorrido não invocando violação de norma de direito probatório a qual não pode ser apreciada por este STA que é tribunal de revista.

2. O acórdão recorrido partiu da seguinte matéria factual:

A) A AF fez instaurar contra a empresa "Augusto Fernandes & Irmão, L.da" o processo de execução fiscal nº 0760-P3/1000845, visando a cobrança coerciva da quantia exequenda de 3.463.813\$00 referente a contribuições devidas ao CRSS de Coimbra e relativas aos meses de Julho a Outubro de 1992, inclusive.

B) *A oponente assumiu a qualidade jurídica de gerente da sociedade executada originária "Augusto Fernandes & Irmão, L.da" entre Julho e Outubro de 1992, data, esta última, em que renunciou a tal cargo.* (cfr. doc. de fls. 18/21 dos autos, que aqui se dá por reproduzido para todos os efeitos legais).

C) *Entre Abril e Outubro/92 a oponente subscreveu diversos documentos em nome e no interesse da executada originária, concretamente e no período a que se reportam as dívidas exequendas, os docs. que constituem fls. 57 e 61 dos autos (letras) e que, aqui, se dão por reproduzidos para todos os efeitos legais.*

D) *Em 97.04.09, foi lavrada informação no processo executivo atestando não serem conhecidos quaisquer bens à executada originária susceptíveis de serem penhorados.*

E) *Por despacho do C. R. Finanças de 97.04.10 foi determinada a reversão contra a oponente que veio a ser citada pessoalmente em 97.04.11* (cfr. fls. 23/24 dos autos).

F) *Todos os bens da executada originária foram vendidos em processos de execução fiscal, pelo valor global de 28.922.600\$00, ascendendo a dívida exequenda dos mesmos a 69.705.886\$00* (cfr. fls. 12 dos autos).

3. Conforme sustenta o EMMP a recorrente apenas questiona no presente recurso a matéria factual fixada pelo TCA.

Com efeito, nas diversas conclusões das suas alegações, sustenta a recorrente, em síntese, que (A) demonstrou em sede própria, de forma ampla, inequívoca e credível que nunca exerceu, de facto, quaisquer funções de gerência, que (B) a fixação da matéria de facto em 1ª instância teve por base o depoimento de testemunhas que, quotidianamente e de forma directa, se relacionavam com a empresa devedora, com a oponente e com o único e exclusivo gerente de facto da sociedade que, aliás, é único "dono" da sociedade, que (C) a razão de ciência das testemunhas foi amplamente evidenciada nos depoimentos prestados que a FP (D) não apresentou contra-prova aos factos alegados e provados pela oponente, nem nunca esta foi notificada de quaisquer documentos juntos aos autos, do seu teor, ou mesmo chamada a sobre os mesmos se pronunciar.

Da matéria factual fixada pelo TCA e anteriormente transcrita resulta, além do mais, que (B) a oponente assumiu a qualidade jurídica de gerente da sociedade executada originária entre Julho e Outubro de 1992, data, esta última, em que renunciou a tal cargo, que entre Abril e Outubro 92 a oponente subscreveu diversos documentos em nome e no interesse da executada originária, concretamente e no período a que se reportam as dívidas exequendas.

Do exposto resulta que a recorrente questiona nas alegações a matéria de facto fixada no acórdão recorrido continuando a sustentar que não exerceu a gerência da sociedade em causa.

Continua a recorrente, nos termos expostos, a questionar a matéria factual fixada pelo acórdão recorrido sendo certo que a matéria de facto fixada pelas instâncias não pode ser reapreciada por este Tribunal encontrando-se aquela definitivamente assente não podendo ser alterada por este Tribunal.

É que, nos termos do artº 21º, 4, do ETAF, este Tribunal "apenas conhece de matéria de direito nos processos inicialmente julgados pelos tribunais tributários de 1ª instância".

Por força deste preceito legal e porque, na situação dos autos, estamos perante um processo, inicialmente, julgado pelo tribunal tributário de 1ª instância, a Secção de Contencioso Tributário do STA "apenas conhece de matéria de direito".

Neste recurso pode a recorrente alegar "além da violação de lei substantiva, a violação de lei de processo" nos termos do artº 722º, 1, do CPCivil.

Funcionando esta Secção como tribunal de revista não pode apreciar a decisão da matéria de facto constante do acórdão do TCA já que, nos termos do nº 2 do mesmo artº "o erro na apreciação das provas e na fixação dos factos materiais da causa não pode ser objecto de recurso de revista, salvo havendo ofensa duma disposição expressa de lei que exija certa espécie de prova para a existência do facto ou que fixe a força de determinado meio de prova".

Como na situação do autos não foi invocada ofensa duma disposição legal que exija certa espécie de prova para a existência do facto ou que fixe a força de determinado meio de prova resta-nos concluir que não pode a matéria factual fixada ser alterada no âmbito deste recurso.

E perante a matéria factual fixada e anteriormente transcrita não pode deixar de se confirmar o acórdão recorrido.

Assim sendo, perante as questões enunciadas pela recorrente nas suas alegações, é de manter o acórdão recorrido.

4. Nos termos expostos acorda-se em negar provimento ao recurso mantendo-se o acórdão recorrido.

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

Lisboa, 6 de Novembro de 2002. — António Pimpão (relator) — Mendes Pimentel — Vítor Meira.

## Acórdão de 6 de Novembro de 2002.

### Assunto:

*Recurso de actos jurisdicionais. Artigo 12º da Lei n.º 15/2001. Aplicação do CPPT. Prazo legal para alegar.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*I — Nos processos pendentes aquando da entrada em vigor da Lei n.º 15/2001, de 05.06, por força do disposto no*

*seu art.º 12º, passam a aplicar-se as regras do CPPT aos procedimentos ou processos que antes eram regulados pelo revogado Código de Processo Tributário.*

*II — Os recursos de actos jurisdicionais praticados no processo judicial tributário conheciam regulamentação própria no referido CPT, designadamente nos artigos 167º e seguintes, e passaram agora, no Código de Processo e Procedimento Tributário, a ter regulamentação específica nos artigos 279º e seguintes.*

*III — Assim e de harmonia com o estatuído pelo art.º 282º n.º 2, 3 e 4 do dito CPPT o prazo para apresentar em juízo as alegações daquele recurso é de 15 dias, contados da notificação do despacho que o admitir.*

Recurso nº 119102. Recorrente: MOVISTOFO - Com. Ind. de Mobiliário, L.<sup>da</sup>, Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Ex.<sup>mo</sup> Conselheiro Alfredo Madureira.

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

Inconformada com o aliás duto despacho de fls. 130 que lhe julgou deserto o recurso jurisdicional que antes interpusera da sentença de fls. 111 a 119, por apresentação intempestiva das respectivas alegações, dele interpôs recurso para esta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, a oponente Movistofa - Comércio e Indústria de Mobiliário, L.da, nos autos convenientemente identificada.

Apresentou alegações e, pugnano pela revogação do julgado, formulou, a final, as seguintes conclusões:

*1. A presente oposição à execução entrou em juízo em 3 de Novembro de 1999. Assim*

*2. No recurso jurisdicional interposto em 7 de Fevereiro de 2002, com fundamento somente em matéria de direito, aplica-se a alínea b) do n.º 1 do art.º 32º do ETAF.*

*3. Os seus trâmites processuais continuam a ser regulados pelo L.P.T.A (Decreto Lei 267/85, de 16 de Julho), pelo que*

*4. O prazo para apresentação de alegações é o do artigo 106º desta disposição legal, com a alteração da alínea e) do artigo 6º do Decreto-Lei 329-A/95, de 12 de Dezembro.*

*5. Assim, deverá ser revogada a douta sentença, que considerou deserto o recurso, por violação destas disposições legais, e aceites as alegações já apresentadas, com as legais consequências.*

A Recorrida Fazenda Pública contra-alegou sustentando a bondade da impugnada decisão judicial reclamando, por isso, a sua confirmação com o conseqüente improvimento do recurso.

Foi proferido despacho de sustentação nele se salientando a "evidência da tramitação dos autos."

O Ex.<sup>mo</sup> Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal pronunciou-se depois também pela confirmação do julgado, já de harmonia com a jurisprudência da Secção que vem citada, pela impugnada decisão, tanto mais que, aditou, o invocado art.º 106º da LPTA apenas se aplicava quando era possível alegar no STA, ao abrigo do art.º 87º parágrafo único do RSTA, conforme jurisprudência que também identifica.

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

O sindicado despacho julgou deserto o recurso antes interposto por considerar intempestiva a apresentação das respectivas alegações, já que ao caso era aplicável o novo CPPT e, face ao disposto no art.º 282º n.º 4 deste diploma legal, o respectivo prazo de 15 dias, contado da notificação do despacho de admissão daquele e já com a possibilidade a que alude o art.º 145º n.º 5 e 6 do CPC, terminara no passado dia 15.03.2002 e aquelas deram entrada na Secretaria do TT de 1ª Instância no seguinte dia 18.03.2002.

É contra o assim decidido e nos termos das transcritas conclusões que se insurge a oponente sustentando, em síntese e fundamentalmente, que ao caso era antes aplicável o disposto no art.º 106º da LPTA, já que o recurso interposto o fora nos termos do art.º 32º n.º 1 al. b) do ETAF e o presente processo de oposição à execução havia sido instaurado em 3 de Novembro de 1999.

Não lhe assiste, porém, qualquer razão.

Na verdade e sendo embora certo que o presente processo de oposição foi instaurado em 3 de Novembro de 1999, logo antes da entrada em vigor do aplicado CPPT (a saber, 1 de Janeiro de 2000, por força do estabelecido pelo art.º 4º do DL n.º 433./99, de 26 de Outubro) e que, porque circunscrito à matéria de direito - cfr. art.º 32º n.º 1 al. b) do ETAF -, era competente para dele conhecer a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo,

Não é menos certo que, já por força do estabelecido pelo art.º 12º da Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho de 2001, e a partir de 5 de Julho de 2001 *ex vi* do art.º 14º da referida lei, aquele Código de Processo e Procedimento Tributário passou a aplicar-se também aos procedimentos e processos regulados pelo Código do Processo Tributário,

Assim passando a aplicar-se, desde então e independentemente da data de instauração do respectivo processo, ao procedimento/tramitação dos recursos de actos jurisdicionais, nos precisos termos dos seus artigos 279º e seguintes, uma vez que este procedimento/tramitação conhecia também regulamentação própria e específica no referido Código de Processo Tributário - cfr. artigos 167º e seguintes.

E a tanto não obsta a invocada circunstância de aquele recurso caber, em sede de competência para dele conhecer, à Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal, por força do invocado art.º 32º n.º 1 al. b) do ETAF.

Esta é, inequívoca e exclusivamente, norma defenidora da competência daquela secção que, por isso mesmo, nada estabelece quanto à respectiva tramitação/procedimento, e, por outro lado, como aliás atentamente evidencia o Ex.mo Procurador Geral Adjunto, porque não demanda a aplicação do convocado art.º 106º da LPTA que, como já antes acentuava a jurisprudência desta Secção (cfr. entre outros o acórdão de 2.10.96, processo n.º 20.378, in AP DR de 28.12.98, pág. 2686) só se verificava ocorrer quando era possível apresentar as respectivas alegações de recurso no próprio Supremo Tribunal Administrativo, nos termos do então aplicável art.º 87º parágrafo único do RSTA.

Não merece pois qualquer reparo ou censura o sindicado julgado que assim entendeu e em consequência determinou a aplicação ao ajuizado caso dos presentes autos do disposto no CPPT.

E não pode colher efeito útil a veladamente invocada surpresa de tal entendimento - cfr. texto do 1º parágrafo de fls. 137 das alegações do presente recurso -.

Com efeito aquele entendimento estava já manifestamente expresso no despacho de admissão do recurso antes interposto, despacho de

que a oponente, na pessoa do seu Ilustre Mandatário Judicial, foi oportuna e convenientemente notificada - cfr. fls. 126.

E este entendimento - da aplicabilidade ao caso *sub judicibus* do disposto nos artigos 279º e seguintes do CPPT, *ex vi* do art.º 12º da Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho de 2001 -, é também o que a doutrina sufraga e a jurisprudência desta Secção vem repetidamente acolhendo - cfr. Jorge Sousa in Código do Procedimento e Processo Tributário, anotado, Visilis, 3.ª edição, pág. 1252, e, por todos, acórdão de 5.06.2002, processo n.º 371/02.30.

Em face do que exposto fica, acordam os Juízes desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso, confirmando, antes e integralmente, a impugnada decisão judicial.

Custas pela Recorrente, fixando a procuradoria em 50%.

Lisboa, 6 de Novembro de 2002. — *Alfredo Madureira* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Almeida Lopes*.

## Acórdão de 6 de Novembro de 2002.

### Assunto:

*Custas judiciais. Responsabilidade subsidiária.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*O artigo 13º do Código de Processo Tributário que regula a responsabilidade subsidiária dos administradores e gerentes apenas se refere a contribuições e impostos pelo que se não poderá entender que se incluem na sua responsabilidade subsidiária as custas judiciais em que a empresa foi condenada.*

Recurso n.º 1250/02. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: Agostinho Damião Rites; Relator: Ex.º Conselheiro Vítor Meira.

Agostinho Damião Rites deduziu no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Viana do Castelo oposição à execução fiscal em que foi citado na qualidade de responsável subsidiário por dívidas de "Construções Rites, Lda." relativas a custas judiciais.

Por sentença do Mº Juiz daquele Tribunal foi julgada procedente a oposição.

Não se conformando com a decisão, dela recorreu a Fazenda Pública para o Tribunal Central Administrativo, pedindo a sua revogação, tendo-se este declarado incompetente em razão da hierarquia para dele conhecer, tendo o recurso sido remetido a este Supremo Tribunal Administrativo após pedido nesse sentido. Formulou as seguintes conclusões:

1. O regime de responsabilidade contido nos arts. 16º do CPCI e 13º do CPT reveste natureza material substantiva, o que os arreda do princípio geral da aplicação imediata da lei (nova) processual, vertido e.g. no art. 3º do C.P.T., sendo que este normativo e o art. 2º, do n.º 1 do D.L. n.º 154/91, referido na sentença, são normas de natureza processual.

2. Não sendo esse regime dos citos artigos 16º e 13º coincidente quanto ao conteúdo ou âmbito material de aplicação, não é indiferente



a aplicação de um ou outro, tendo em conta o resultado a alcançar, devendo, por isso, ser chamados à colação os princípios que regula a aplicação da lei no tempo contidos no art.12º do Código Civil que, no seu n.º 1, determina a aplicação irretroactiva da lei nova (substantiva) do C.P.T.

3. A situação jurídica continuada que motivou e subjaz à impugnação que deu causa à condenação em custas da sociedade impugnante ocorreu em 1984 data em que se verificou o facto tributário/gerador da liquidação impugnada, sendo que é a esse ano que deve reportar-se a aplicação da lei (do facto), então vigente, para imputar a responsabilidade cominada no art. 16º do CPCl.

4. A condenação em custas e a data do respectivo trânsito é um mero efeito / uma consequência adequada duma acção judicial (impugnação), radicada naquela situação jurídica continuada a que nos referimos e consta das sentenças juntas.

5. Assim sendo, a responsabilidade subsidiária do Sócio-Gerente, ora oponente, tem de lhe ser imputada, considerando o período em que ocorreu o facto tributário / gerador da situação tributária, pelo que deve ser chamado a regular aquela situação o regime do art. 16º do CPCl, já que o art. 13º do CPT só deve ser aplicado aos processos de execução fiscal, cuja dívida exequenda provenha de um facto gerador ocorrido depois do início da vigência do C.P.T., em 01/07/91.

6. Fez-se, deste modo, salvo o devido respeito, na douda sentença recorrida uma inadequada interpretação do art. 13º do C.P.T., aplicando-o à situação "sub iudice" e desaplicando o art.16º do C.P.C.I., na medida em que é, quanto a nós, o regime decorrente deste último normativo (lei antiga e do facto) que deve ser aplicado àquela situação e, não, o do art. 13º do C.P.T., tendo em conta os princípios gerais que regulam a aplicação da lei no tempo, contidos no art. 12º do C.C. que, assim, terão sido violados pela mesma sentença.

Não houve contra-alegações.

O Exmo Magistrado do Ministério Público neste Supremo Tribunal Administrativo pronunciou-se pelo não provimento do recurso por o julgado ter feito boa interpretação e aplicação da lei quanto à aplicabilidade à situação concreta do artigo 13º do Código de Processo Tributário.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

A sentença recorrida considerou provados os seguintes factos:

1º A oposição reporta-se ao processo de execução fiscal nº 234897/100431.00 no qual figura como originária devedora a sociedade Construções Rites Lda

2º Tal execução foi instaurada com base na certidão passada pelo Tribunal Tributário de 1ª Instância de Viana do Castelo que consta de folhas 30 e aqui se dá por reproduzido.

3º Tal certidão reporta-se a uma dívida de custas liquidadas no processo de impugnação nº 32/90 no montante de 1 089 972\$00.

4º O prazo para pagamento voluntário da referida importância terminou em 17 de Janeiro de 1994.

5º No âmbito do processo de impugnação referido em 3º foi referido acórdão por parte do STA o qual foi notificado à impugnante em 08 11 1993 e foi na sequência do respectivo trânsito em julgado que foram liquidadas as custas que constituem a dívida exequenda.

6º O oponente foi citado em 19.11.1997 e a presente oposição foi deduzida em 18.12.1997.

Assentes tais factos apreciemos o recurso.

A única questão que vem colocada no recurso refere-se à aplicação à responsabilidade do oponente do disposto no artigo 16º do CPCl ou no 13º do Código de Processo Tributário, estando em causa uma dívida de custas judiciais. Para a Fazenda Pública recorrente deveria ser o artigo 16º do CPCl em virtude de o facto gerador da impugnação que deu origem às custas respeitar ao ano de 1984. Em sentido diverso entendeu a sentença recorrida, no sentido da aplicabilidade do artigo 13º do Código de Processo Tributário, para quem o facto gerador da obrigação de pagamento das custas não respeita à data da instauração da impugnação, mas sim à data da condenação nas referidas custas. E tendo, nos termos do probatório, sido liquidadas as custas na sequência do trânsito em julgado do acórdão do Supremo Tribunal Administrativo que foi notificado à impugnante em 8 de Novembro de 1993, seria aplicável à responsabilidade subsidiária o disposto no artigo 13º do Código de Processo Tributário. Como consequência entendeu a sentença recorrida que as custas judiciais não se enquadram nas categorias previstas naquele normativo em termos de responsabilidade subsidiária, dando por isso procedência à oposição.

Afigura-se-nos correcta a decisão ora recorrida. Com efeito não é possível retrotrair a condenação em custas à data da propositura da acção para determinar a responsabilidade pelo seu pagamento. A dívida de custas só surge na sequência da sentença e só após o respectivo trânsito ela se torna exigível (cf. artigos 446º e 677º do CPC que o Ministério Público cita). Por isso não poderia aplicar-se ao oponente a responsabilidade subsidiária nos termos da lei que antes vigorava. E não constando do artigo 13º do Código de Processo Tributário que determina a responsabilidade dos administradores e gerentes, que eles respondem pelas dívidas de custas, já que nesse artigo apenas se referem as dívidas de contribuições e impostos, categoria em que se não incluem as custas, haverá forçosamente de concluir-se que andou correctamente a sentença recorrida ao julgar procedente a oposição, nada havendo por isso a censurar-lhe.

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

Sem custas por a recorrente delas estar isenta.

Lisboa, 6 de Novembro de 2002. — *Vitor Meira* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Benjamim Rodrigues*.

## Acórdão de 6 de Novembro de 2002.

### Assunto:

*Recurso hierárquico. Acto de liquidação de taxa. Natureza do recurso. Competência do tribunal.*

### Doutrina que dimana da decisão:

1 — *A competência do tribunal afere-se pela natureza da relação jurídica tal como esta é conformada pelos factos que integram a causa de pedir alegada pelo autor.*

- 2— *O recurso hierárquico comunga da natureza do acto cuja revisão ou reexame nele é pedido.*
- 3— *O recurso hierárquico de um acto de liquidação de uma taxa é um acto administrativo relativo a questão fiscal, independentemente dos fundamentos invocados na decisão desse recurso.*
- 4— *A competência para conhecer do recurso contencioso da decisão do recurso hierárquico relativo a questão fiscal é o tribunal tributário.*

Recurso n.º 1305/02. Recorrente: Ministério Público; Recorridos: Reitor da Universidade do Porto e Maria Fernanda Brito Castilho Dias; Relator: Ex.<sup>mo</sup> Juiz Conselheiro Dr. Benjamim Silva Rodrigues.

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

*A - O relatório*

1. O MINISTÉRIO PÚBLICO junto do Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto (3º Juízo - 2ª Secção), dizendo-se inconformado com a sentença desse tribunal, de 10/04/2002, na qual se julgou materialmente incompetente para conhecer da causa, dela recorre directamente para esta formação judicial, pedindo a sua revogação e substituição por outra decisão que julgue aquele tribunal materialmente competente.

2. O recorrente refuta o decidido com base nas razões que expende nas suas alegações de recurso e que sintetizou nas seguintes proposições conclusivas que coram tal articulado:

«1 - A repartição de competência entre os tribunais fiscais e os tribunais administrativos no domínio dos recursos dos actos administrativos faz-se tendo em atenção o objecto do acto impugnado: se o acto é respeitante a uma questão fiscal serão competentes os tribunais fiscais; se o acto impugnado respeita a uma questão que não tem aquela natureza, serão competentes os tribunais administrativos.

2 - No caso *sub judicio*, sendo o *quid disputatum* integrado pela questão de saber se é devida a quantia de 109 400\$00 pela ora recorrente pela emissão de uma certidão, estamos perante uma questão fiscal. Em consequência, o tribunal materialmente competente para dela conhecer é o tribunal tributário de 1ª instância.

3 - A sentença recorrida violou por erro de aplicação e de interpretação o art.º 62º n.º 1 al. e) do ETAF.

4 - Pelo que deve ser substituída por outra onde se julgue este tribunal tributário materialmente competente, seguindo-se depois os ulteriores termos legais».

3. Os recorridos Maria Fernanda Brito Castilho Dias e Reitor da Universidade do Porto não contra-alegaram.

*B - A fundamentação*

4. A questão decidenda

É a de saber se o Tribunal Tributário de 1ª instância do Porto (3º Juízo - 2ª Secção) é materialmente competente para conhecer da causa.

5. O quadro de facto

Por os considerar pertinentes à decisão da causa, a sentença recorrida deu como provados os seguintes factos:

a) A recorrente (ora recorrida) apresentou em 7 de Maio de 1996 um requerimento ao Presidente do Júri do Concurso para Técnico

Principal do ICBAS aberto em Outubro de 1993 para que lhe fosse passada certidão dos curriculum das restantes candidatas daquele concurso para interposição de recurso hierárquico ou contencioso;

b) Em data indeterminada de 1999 a Presidente do Conselho Directivo do Instituto de Ciências Biomédicas Abel Salazar da Universidade do Porto concedeu à ora recorrida o prazo de 10 dias para proceder ao pagamento de 109 400\$00, sob pena de cobrança coerciva, para levantamento dessa certidão;

c) Em 25 de Fevereiro de 1999 a ora recorrida apresentou ao Reitor da Universidade do Porto o recurso de que há cópia a fls. 11 e seguintes, que denominou de recurso contencioso de anulação e onde requeria a revogação do acto da Presidente do Conselho Directivo do Instituto de Ciências Biomédicas Abel Salazar da Universidade do Porto, referido na alínea anterior;

d) Em 7 de Abril de 1999 o Reitor da Universidade do Porto exarou despacho de concordância sobre o parecer de que há cópia a fls. 17;

e) Em data posterior a 13 de Abril de 1999 foi dado a conhecer à recorrente o despacho de 7 de Abril de 1999;

f) O presente recurso foi instaurado em 3 de Maio de 1999.

6. Do mérito do recurso

Está em causa a questão de saber se o tribunal tributário é materialmente competente para conhecer do acto contenciosamente sindicado - o despacho proferido pelo Reitor da Universidade do Porto que decidiu não conhecer do recurso hierárquico para ele interposto de uma decisão da Presidente do Conselho Directivo do Instituto de Ciências Biomédicas Abel Salazar da Universidade do Porto pela qual foi concedido à ora recorrida Maria Fernanda o prazo de 10 dias para proceder ao pagamento de 109 400\$00, sob pena de cobrança coerciva, para levantamento de uma certidão cuja passagem havia sido requerida cerca de três anos antes.

A repartição da competência material entre os tribunais fiscais e administrativos é feita em função da natureza da relação jurídica pública material a que se reconduza a concreta causa de pedir da acção: se estiver em causa uma relação jurídica tributária, o tribunal tributário será o competente; se estiver em causa uma relação jurídica administrativa não fiscal, competente será o tribunal administrativo. Esta é uma asserção que decorre, desde logo, do art.º 212º n.º 3 da Constituição da República Portuguesa. Mas ela encontra ainda expressão nos preceitos da lei ordinária que concretizam os termos constitucionais desta estatuição de competência ou seja nos art.ºs 32º, 33º, 41º, 42º e 62º, relativamente ao contencioso tributário, e nos art.ºs 26º e 51º, todos os preceitos do ETAF, relativamente aos tribunais administrativos.

Está sob exame um acto administrativo, em sentido amplo, que foi proferido não no exercício de uma competência primária, mas sim num segundo grau de pronúncia administrativa. Estamos perante um caso de um acto proferido sobre outro acto. Na verdade o recurso administrativo é, na definição que dele dá Freitas do Amaral e que aqui se aceita <sup>(1)</sup>, “*um meio de impugnação de um acto perante outra autoridade para o efeito competente, a fim de obter desta a respectiva revogação ou substituição*”.

<sup>(1)</sup> *Conceito e Natureza do Recurso Hierárquico*, págs. 36.

Assim sendo, nunca a natureza do acto proferido pela autoridade decidente da impugnação administrativa poderá ser aferida desligada da natureza do acto cuja revogação ou substituição se intenta através desse meio administrativo. A natureza material do acto de segundo grau corresponde exactamente à do acto cuja legalidade ou conveniência sindicalmente administrativamente, porquanto ele é ou pode ser ainda um meio de estatuição de um efeito jurídico positivo ou negativo prolatada ao abrigo de normas de direito público relativo a uma situação individual e concreta (art.ºs 120º e 166º do Código de Procedimento Administrativo).

Não importam assim, para a qualificação jurídica do acto como de natureza tributária ou simplesmente administrativa, ao contrário do que entendeu a sentença impugnada, os fundamentos em que a autoridade recorrida se haja refugiado para não conhecer do objecto do recurso hierárquico: se são razões de cariz estritamente tributária ou fundamentos de ordem geral, aplicáveis a todos os tipos de actos administrativos, nestes se incluindo como subespécie aqueles, como é o caso dos autos. A natureza material do acto proferido em segundo grau de pronúncia, em sede de recurso hierárquico, é sempre a mesma da do acto que nessa sede orgânica se aprecia.

Com emerge do probatório, o que se sujeitou à reapreciação administrativa do Reitor da Universidade do Porto, tido como superior hierárquico da Presidente do Conselho Directivo do Instituto de Ciências Biomédicas Abel Salazar da mesma Universidade, foi uma decisão desta no sentido de obrigar a aqui recorrida Maria Fernanda a pagar a quantia de 109 400\$00 a título de emolumentos ou de custas de passagem requerida cerca de três anos antes de uma certidão sob pena de ser cobrada coercivamente.

Ora a exigência autoritariamente feita do pagamento de determinada quantia como contrapartida da passagem de uma certidão por parte de um serviço público configura-se como uma taxa, segundo a aceção que desse tipo tributário, e relativamente à espécie concreta, dá uniformemente a doutrina e a jurisprudência <sup>(2)</sup>.

Sendo assim o acto hierarquicamente recorrido integra-se no tipo de actos tributários ditos de actos de liquidação de receitas tributárias, a que se refere o art.º 62º n.º 1 al. a) do ETAF. E por seu lado, o acto administrativo contenciosamente recorrido reveste a natureza de um recurso hierárquico relativo a matéria fiscal ou de um acto administrativo, de segundo grau, relativo a questão fiscal, já que o mesmo, na revisão ou reexame do acto tributário administrativamente recorrido, exige a interpretação e aplicação de normas de direito fiscal substantivo e adjectivo <sup>(3)</sup>.

Temos, portanto, que o recurso merece provimento.

<sup>(2)</sup> 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 Martínez, «*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 XV 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.

<sup>(3)</sup> Neste sentido se tem pronunciado este STA em vários dos seus arestos; a título de mero exemplo, os proferidos em 7/6/94, 10/10/96 e 11/3/97, respectivamente, nos proc.ºs n.ºs 30 654, 40 894-A e 41 144 e publicados, também respectivamente, nos Ap. D.R. de 31/12/96 (4532), 15/4/99 (6702) e B.M.J. n.º 465 (360).

### C - A decisão

7. Destarte, atento tudo o exposto, acordam os Juízes deste tribunal em conceder provimento ao recurso e revogar a sentença recorrida, julgando-se o tribunal *a quo* competente para conhecer da causa, devendo os autos seguir os seus ulteriores termos.

Sem custas.

Lisboa, 6 de Novembro de 2002. — *Benjamim Rodrigues* (relator) — *Fonseca Limão* — *Ernâni Figueiredo*.

## Acórdão de 6 de Novembro de 2002.

### Assunto:

*Processo de contra-ordenação fiscal aduaneira. Nulidade insuprível. Remessa do processo à autoridade administrativa competente.*

### Doutrina que dimana da decisão:

I — *Decretada a nulidade insuprível (art.º 195º n.º 1 al. d) e 3 e 5 do CPT) decorrente da verificada ausência dos requisitos essenciais da decisão administrativa que aplicou à arguida a impugnada coima fiscal (falta de descrição sumária dos factos e indicação das normas violadas e punitivas — cfr. al. b) do n.º 1 do art.º 212º do CPT —), ao tribunal tributário de 1ª instância cumpre mandar baixar o respectivo processo à recorrida autoridade administrativa para eventual suprimento da decretada nulidade, desde que a tanto porventura não obste o eventual expirar do respectivo prazo (cfr. art.º 208º do CPC).*

Recurso n.º 1507/02, em que é recorrente o Ministério Público e recorridas Cisamar-Comércio & Indústria Madeiras, L.da e Isaura Lopes Resende Azevedo. Relator, o Ex.º Cons.º Alfredo Madsureira.

Em conferência, acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

Inconformado com a aliás douta sentença do TT de 1ª Instância de Aveiro que declarou a nulidade da decisão administrativa de aplicação de coima fiscal à arguida Cisamar - Comércio e Indústria de Madeiras, L.da -, dela interpôs recurso jurisdicional para este Supremo Tribunal o Ex.º Magistrado do Ministério Público junto daquele Tribunal Tributário.

Sindicando apenas o segmento decisório da impugnada sentença que “*absolveu os arguidos e recorrentes*” e pugando pela revogação do julgado e conseqüente “*remessa dos autos à autoridade administrativa*”, apresentou tempestivamente as respectivas alegações de recurso jurisdicional, formulando as seguintes conclusões :

1º *A douta decisão recorrida ao absolver os arguidos por força da declaração da nulidade da decisão administrativa que aplicou a coima,*

fez errada aplicação do artigos 195º n.ºs 1 e 3 e 212º do CPT e 119º e 122º do CPP.

2º A nulidade da decisão que aplicou a coima por falta dos requisitos previstos no artigo 212º do CPT determina a anulação dos termos subsequentes a esta e o envio dos autos à autoridade administrativa para proferir nova decisão conforme com aqueles requisitos.

3º Assim, nos termos referidos e noutros que Vossas Excelências doutramente suprirão, deve ser concedido provimento ao presente recurso, revogar-se a decisão recorrida e substituí-la por outra que ordene a remessa dos autos à autoridade administrativa.

Não foram apresentadas contra-alegações.

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

A sindicada decisão judicial dando por verificada a falta do requisito indicado na alínea b) do n.º 1 do art.º 212º do CPT — *não descrição sumária dos factos e normas violadas e punitivas* —, nos termos do convocado art.º 195º n.º 1 d), 3 e 5, do mesmo diploma adjectivo, declarou a consequente nulidade insanável da decisão administrativa recorrida e absolveu os arguidos e recorrentes.

Ora e tal como emerge do relato que antecede, a única questão a dirimir é a de saber se ao tribunal cumpria também determinar a remessa dos autos à autoridade competente para aplicação da respectiva coima fiscal para que esta possa proferir nova decisão expurgada, então e porventura, dos vícios que, em juízo, haviam demandado a decretada nulidade.

E, tudo visto, importa se afirme a bondade do entendimento sufragado pelo Ilustre Recorrente.

Tal decorre desde logo do regime legal e efeito da eventual verificação das nulidades - cfr. artigos 193 e seguintes do CPC, aplicáveis *ex vi* do art.º 2º al. e) do CPT e artigos 44º e 119º deste diploma de direito adjectivo tributário - "Quando o acto tenha que ser anulado, anular-se-ão também os termos subsequentes que dele dependam absolutamente." (art.º 201º n.º 2 do CPC) "... a anulação dos termos subsequentes do processo que deles dependam absolutamente, devendo sempre aproveitar-se as peças úteis ao apuramento dos factos." (do art.º 119º n.º 3 do CPT) e "O tribunal ou entidade para onde subir o processo, se nele verificar qualquer deficiência ou irregularidade que não possa sanar, mandá-lo-á baixar para estas serem supridas." (do art.º 44º do CPT).

E é o que se verifica ocorrer na ajuizada situação dos presentes autos.

Decretada a nulidade insuprível (art.º 195º n.º 1 al. d) e 3 e 5 do CPT) decorrente da verificada ausência dos requisitos essenciais da decisão administrativa que aplicou à arguida a impugnada coima fiscal (falta de descrição sumária dos factos e indicação das normas violadas e punitivas — cfr. al. b) do n.º 1 do art.º 212º do CPT —), ao tribunal cumpria, tal como vem requerido, mandá-lo baixar à recorrida autoridade administrativa para eventual suprimimento da decretada nulidade, desde que a tanto porventura não obstasse o eventual expirar do respectivo prazo - cfr. art.º 208º do CPC).

Porque assim e de acordo com o estabelecido pelo art.º 223º n.º 4 do CPT, acordam os Juízes desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao presente recurso e em de-

terminar a requerida remessa dos autos à autoridade administrativa competente para os devidos efeitos.

Sem custas.

Lisboa, 6 de Novembro de 2002. — *Alfredo Madureira* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Almeida Lopes*.

## Acórdão de 6 de Novembro de 2002.

### Assunto:

*Requerimento fora de prazo. Delegação de poderes.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*I — Se o requerimento a que se refere o artº 69º, nº 1, do CIRC (redacção do DL 221/01 e ex-artigo 62º, nº 5) for apresentado depois do prazo legal aí previsto, verifica-se caducidade do direito que se pretendia fazer valer ou extemporaneidade do pedido, pelo que há uma questão que prejudica o desenvolvimento normal do processo e impede a tomada de decisão sobre o objecto do requerimento;*

*II — A falta de menção da qualidade de delegado no uso da delegação não constitui a preterição de uma formalidade essencial para a decisão, mas mera irregularidade por violação do artº 38º do Código de Procedimento Administrativo, a qual fica sanada se houver recurso contencioso.*

Recurso n.º 21.959. Recorrente: Estêvão Neves, SA. Recorrido: Secretário de Estado dos Assuntos Sociais. Relator: Exmº Consº Almeida Lopes.

### 1º Relatório

Com base em vício de violação de lei (violação do artº 62º, nºs 1 e 5 do CIRC), em erro de fundamentação, em incompetência por falta de delegação ministerial de poderes e em vício de forma (por falta de menção da qualidade do autor do acto por competência delegada), a contribuinte Estêvão Neves, SA, com sede no Caminho de Santa Quitéria, freguesia de Santo António, 9000 Funchal. interpôs recurso contencioso de anulação para este STA contra o despacho de 14.2.97, do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, que lhe indeferiu o pedido apresentado no sentido de ser autorizada a dedução de prejuízos fiscais de sociedade fundida e incorporada por si.

Em resposta, a autoridade fiscal recorrida sustentou que o acto recorrido tem natureza de acto interno irrecorribel, que não há vício de violação de lei, que o despacho recorrido foi proferido ao abrigo de uma delegação de poderes publicada em Diário da República e que a falta de menção da delegação de poderes no despacho recorrido não é uma formalidade essencial do acto, mas mero requisito da notificação.

A recorrente alegou a fls. 46 e seguintes, sustentando os seus pontos de vista. A autoridade recorrida contra-alegou a fls. 63 e seguintes, mantendo o seu ponto de vista, mas acrescentando que o recurso contencioso foi intempestivo.

A fls. 83 e 84, a recorrente apresentou conclusões das suas alegações. O M<sup>o</sup>P<sup>o</sup> emitiu douto parecer nos termos do qual se deve negar provimento ao recurso.

Corridos os vistos cumpre decidir se se verificam ou não os vícios assacados ao acto recorrido.

#### 2<sup>o</sup> Fundamentos

É a seguinte a matéria de facto que se julga provada:

- a recorrente é uma empresa do ramo alimentar, sediada no Funchal e comercialmente implantada na Região Autónoma da Madeira;
- pretendendo proceder à fusão da sociedade SOCARMA - Comércio Alimentar, S.A.. e beneficiar da dedução aos seus lucros dos prejuízos fiscais da sociedade fundida, a recorrente, antes da fusão, requereu ao Ministro das Finanças que lhe fosse autorizado deduzir, nos seus lucros tributáveis, como sociedade incorporante, os prejuízos fiscais da sociedade fundida;

- esse pedido foi indeferido por despacho do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais "por não estar reunida a condição prevista na al. c) do n<sup>o</sup> 1 do art<sup>o</sup> 62<sup>o</sup> do CIRC, face à reavaliação extraordinária efectuada pela SOCARMA - COMÉRCIO ALIMENTAR, S.A., sem ser ao abrigo de qualquer legislação específica de carácter fiscal";

- em face deste despacho, a recorrente decidiu corrigir essa situação, e, por deliberação da sua Assembleia Geral, o prédio reavaliado pela sociedade incorporada foi reposto no valor em que se encontrava antes de tal reavaliação;

- no seguimento desta deliberação da A.G., a recorrente fez novo requerimento ao Ministro das Finanças, pedindo a reapreciação do primeiro pedido de dedução dos prejuízos fiscais, ao abrigo do disposto no art<sup>o</sup> 62<sup>o</sup>, n<sup>o</sup> 5, do CIRC, uma vez que, no seu entender, estavam agora integralmente satisfeitas as exigências de todas as alíneas do n<sup>o</sup> 1 do art<sup>o</sup> 62<sup>o</sup> do CIRC, havendo, assim, um elemento novo a considerar;

- sobre este segundo requerimento, recaiu um despacho do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, comunicado à recorrente por ofício de 5.3.97, a fl. 18, do seguinte teor:

"Relativamente ao assunto em epígrafe, informo V.<sup>as</sup> Ex.<sup>as</sup>. de que por despacho de 97.02.14 de Sua Excelência o S.E.A.F. foi indeferido o requerimento em epígrafe, uma vez que a condição referida no n<sup>o</sup> 1 da alínea c) art<sup>o</sup> 62<sup>o</sup> do Código do IRC se deveria ter verificado antes da data da fusão, não sendo de aceitar-se o procedimento em que em assembleia geral efectuada posteriormente à comunicação do indeferimento se anula a reavaliação com reporte a data anterior à fusão e, de seguida, se torna a reavaliar com reporte a data posterior à fusão. A não ser assim, deixariam de ter efeito útil não só a referida condição como as restantes do já citado n<sup>o</sup> 1 do art. 62<sup>o</sup>;

- considerando que o despacho não estava suficientemente fundamentado, a recorrente requereu que lhe fossem comunicados os fundamentos em falta;

- por ofício de 16.4.97, foi a recorrente notificada do teor integral do despacho impugnando, bem como das informações e pareceres em que se apoiara (fls. 19 a 24).

Vejam, agora, as questões que foram postas a este STA e a sua resolução.

Nas contra-alegações finais a autoridade recorrida sustentou que o recurso contencioso deu entrada fora do prazo legal de dois meses a contar da notificação do despacho recorrido.

A caducidade do prazo para o recurso contencioso é uma questão de conhecimento oficioso do tribunal, pelo que não passa de uma sugestão o que a autoridade recorrida escreveu nas suas contra-alegações. Daí que se conheça dessa questão, por ser de conhecimento oficioso.

É verdade que o despacho recorrido foi notificado à recorrente por ofício de 5.3.97. É verdade que o recurso contencioso deu entrada em 16.6.97. Mas também é verdade que a recorrente requereu que lhe fossem fornecidos os fundamentos do acto de indeferimento e esses fundamentos foram-lhe comunicados por ofício de 16.4.97.

Nos termos do art<sup>o</sup> 31<sup>o</sup>, n<sup>o</sup> 2, da LPTA, se o interessado pedir a fundamentação, o prazo para o recurso conta-se a partir da notificação ou da entrega da certidão que tenha sido requerida.

Logo, temos de concluir que o prazo de 2 meses para o recurso contencioso não foi excedido.

Vejam os vícios alegados pela recorrente.

A recorrente, como é de boa técnica jurídica, começou por alegar o vício de violação de lei, pois, no seu entender, a autoridade recorrida incorreu em erro de interpretação e aplicação do disposto no art<sup>o</sup> 62<sup>o</sup>, n<sup>os</sup> 1 e 5 do CIRC. No seu entender, não se deve confundir a exigência legal de apresentação, num dado momento, do pedido de dedução dos prejuízos fiscais da sociedade fundida, com o momento em que deva ocorrer a verificação dos requisitos do n<sup>o</sup> 1 do art<sup>o</sup> 62<sup>o</sup> do CIRC. Efectivamente, o n<sup>o</sup> 5 do art<sup>o</sup> 62<sup>o</sup> não obriga - e nunca poderia obrigar - ao preenchimento dos requisitos previstos no n<sup>o</sup> 1 para relevância jurídico-tributária da fusão, no momento da apresentação do pedido de dedução de prejuízos. Os factos ou requisitos a que se referem as diferentes alíneas do n<sup>o</sup> 1 do art<sup>o</sup> 62<sup>o</sup> do CIRC respeitam a situações que no momento da apresentação do pedido de dedução, são ainda factos futuros.

Antes de mais cumpre dizer que o despacho recorrido não é um acto interno nem um acto confirmativo do despacho anterior. Foram feitos dois requerimentos diferentes, com fundamentação diferente e com pressupostos fácticos deferentes. O segundo despacho, que é diferente do primeiro, tem eficácia externa, decidiu um novo requerimento, apreciou situação diversa e foi notificado à recorrente. Logo, o segundo despacho nem é interno nem é confirmativo. É um despacho recorrível contenciosamente.

Vejam a lei, quanto ao fundo da causa.

Na redacção vigente ao tempo do despacho recorrido (14.2.97), o art<sup>o</sup> 62<sup>o</sup>, n<sup>o</sup> 5, do CIRC prescrevia o seguinte:

"O Ministro das Finanças, quando a fusão se revista de interesse para o adequando redimensionamento das unidades económicas, tendo efeitos positivos na estrutura produtiva, pode autorizar, a requerimento dos interessados entregue na Direcção-Geral das Contribuições e Impostos antes da fusão, que os prejuízos fiscais das sociedades fundidas possam ser deduzidos nos lucros tributáveis da nova sociedade ou da sociedade incorporante até ao fim do período referido no n<sup>o</sup> 1 do art<sup>o</sup> 46<sup>o</sup> (...)."

Este preceito veio a ser alterado posteriormente, com nova redacção dada pela Lei n<sup>o</sup> 87-B/98, de 31 de Dezembro, pois onde a lei falava

em requerimento entregue antes da fusão, passou a dizer em requerimento entregue até ao fim do mês seguinte ao do registo da fusão na conservatória do registo comercial.

Mas como tempus regit actum, o que nos interessa é a redacção da lei ao tempo quer do segundo requerimento, quer do despacho recorrido.

O artº 62º continha o regime especial aplicável às fusões e cisões de sociedade residentes. Este regime pressupunha o preenchimento de condições gerais de aplicação do regime e de condições especiais desse mesmo regime.

As condições gerais de aplicação do regime especial constavam das várias alíneas do nº 1.

As condições especiais para a dedução nos lucros tributáveis da nova sociedade ou da sociedade incorporante dos prejuízos fiscais das sociedades fundidas encontravam-se estabelecidas no nº 5 do artº 62º do CIRC. Essas condições especiais, que acresciam às condições gerais do nº 1, eram substantivas e adjectivas. As condições substantivas eram que a fusão se revestisse de interesse para o adequado redimensionamento das unidades económicas e os efeitos positivos na estrutura produtiva. As condições adjectivas ou formais eram as seguintes:

1ª) Requerimento dos interessados entregue na DGCI antes da fusão;

2ª) Despacho favorável do Ministro das Finanças a autorizar a dedução.

Todas as condições, gerais ou especiais, de aplicação do regime especial aplicável às fusões tinham de estar preenchidas para que o Ministro das Finanças pudesse, legalmente, autorizar a dedução dos prejuízos fiscais.

Poderá entender-se, de jure constituendo, que uma das condições especiais não faz sentido. Poderá entender-se que, v.g., o prazo para apresentação do requerimento é muito curto ou está em contradição com as condições gerais. Mas o prazo legal é lei que tem de ser respeitada. E foi por isso que com a Lei do Orçamento para 1999 esse prazo (requerimento apresentado antes da fusão) foi alterado para o fim do mês seguinte ao do registo da fusão da Conservatória do Registo Comercial.

Ora, como se sabe, as leis sobre prazos, por serem leis odiosas, são de interpretação estrita, na medida em que coarctam o livre exercício dos direitos (leges quae liberum iurium exercitium strictae sunt interpretationi). O prazo estabelecido pela lei não se pode ampliar, pois aqui não se aplica a regra favorabilia amplianda odiosa restringenda.

Logo, o requerimento tinha de ser entregue antes da fusão para se respeitar a lei.

Sucedeu que a fusão teve lugar por escritura de 2.12.1993 e o segundo requerimento da recorrente deu entrada em 28.10.96. Deste modo, este requerimento não foi apresentado antes da fusão, apesar de esta ter sido reportada a 1.1.94. O primeiro requerimento é que tinha respeitado a regra do prazo, pois tinha sido entregue em 22.10.92, isto é, antes da fusão. Sucedeu que esse primeiro requerimento terá sido bem indeferido e a recorrente procurou, com o segundo requerimento, sanar o seu lapso, repondo o valor de prédio como estava antes da reavaliação. Mas era tarde..., pois se corrigia uma falha, incorria noutra falha muito mais evidente: o prazo para apresentar o requerimento tinha passado.

Mas, se se reparar bem no teor do despacho recorrido, a autoridade recorrida nem chegou a apreciar o mérito do segundo requerimento, já que se limitou a dizer que a condição geral se deveria ter verificado antes da fusão, não sendo de aceitar o procedimento seguido pela recorrente.

É lógico que a regra do prazo (antes da fusão) não pudesse deixar de ser respeitada. Havia uma questão que prejudicava o desenvolvimento normal do procedimento tendente a obter a autorização do Ministro das Finanças e impedia a tomada de decisão sobre o objecto do segundo requerimento. Tendo este segundo requerimento, que a recorrente, com certa habilidade jurídica, apelidou de reapreciação do primeiro requerimento, dado entrada após a fusão, caducara o direito que a recorrente pretendia fazer valer e exercer. O pedido de autorização de dedução de prejuízos da empresa fundida era temporâneo. No fundo, o despacho recorrido limitou-se a dar cumprimento ao disposto no artº 83º do Código de Procedimento Administrativo. Daí que no despacho recorrido não se tivesse apreciado se a fusão se revestia de interesse para o adequado redimensionamento das unidades económicas ou sobre os efeitos positivos na estrutura produtiva.

De que vale discutir a que momento se devem reportar as condições indicadas no nº 1 do artº 62º do CIRC, se o requerimento deu entrada depois da fusão?

Mesmo agora, a lei exige que o requerimento seja entregue na DGCI até ao fim do mês seguinte ao do registo da fusão na conservatória do registo comercial (artºs 69º, nº 1, do CIRC, na redacção que lhe foi dada pelo Decreto-Lei nº 221/01, de 7 de Agosto). Este prazo não pode deixar de ser respeitado, sob pena de o Ministro não tomar conhecimento do objecto do requerimento de dedução de prejuízos.

Em conclusão: não se verifica o vício de violação de lei apontado pela recorrente.

Passemos ao segundo vício. Entende a recorrente que a autoridade recorrida é incompetente pelo facto de não ter delegação de competências para decidir nos termos do artº 62º, nº 5, do CIRC.

Sucedeu que por Despacho nº 460/96-XIII do Ministro das Finanças, publicado na II Série do Diário da República de 31.10.98, foi delegada no Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, Dr. António Carlos dos Santos, a competência para decidir as questões da DGCI.

Logo, havia delegação de competências para praticar o acto recorrido.

Entende a recorrente que essa delegação não vale, por ser genérica e não específica, pois não se refere à competência conferida pelo artº 62º, nº 5, do CIRC.

Em regra, a delegação de poderes faz-se para DETERMINADA MATÉRIA e o acto de delegação de poderes deve ESPECIFICAR OS PODERES QUE SÃO DELEGADOS ou QUAIS OS ACTOS QUE O DELEGADO PODE PRATICAR, nos termos dos artºs 35º, nºs 1 e 2, e 37º, nº 1, do Código de Procedimento Administrativo.

Mas aqui há lei especial sobre delegação de poderes, que era o artº 5º do Decreto-Lei nº 296-A/95, de 17 de Novembro, nos termos do qual os secretários de Estado não dispõem de competências próprias, exercendo, em cada caso, a competência que neles for delegada pelo ministro respectivo.

Estas delegações dos ministros nos secretários de Estado costumam ser feitas de forma genérica por organismos, tal como sucedeu re-

centemente com o Despacho nº 14 396/2002 (2ª Série) da Ministra das Finanças, publicado na II Série do Diário da República de 26.6.2002, que delegou no Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais a competência relativa à DGCI.

Logo, a delegação genérica que está aqui em causa respeitou a lei e não havia que especificar a competência para a prática dos actos previstos no artº 62º, nº 5, do CIRC.

Mesmo que a delegação tivesse de ser específica, sempre cabia à recorrente recurso para o delegante, nos termos do artº 158º, nº 2, al. b), do Código de Procedimento Administrativo.

Outro vício apontado ao despacho recorrido é o de erro na fundamentação, por incorrecta interpretação das disposições aplicadas.

Este vício não se verifica, tendo em conta que a autoridade recorrida interpretou correctamente a lei em termos de prazo para apresentação do requerimento de autorização de dedução de prejuízos. Além do mais, o acto recorrido está fundamentado em propostas e pareceres. De qualquer modo, a decisão recorrida tem a sua lógica pois, se o requerimento de autorização tem de ser apresentado antes da fusão, é lógico que as condições gerais do regime aplicável às fusões, constantes do nº 1 do artº 62º, têm de se verificar também antes da fusão. De contrário, seria um absurdo ter de apresentar em certo momento um requerimento quando as condições para o seu deferimento ainda se não tinham verificado. O intérprete tem de presumir que o legislador consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir correctamente o seu pensamento.

Bem pode acontecer que certa fusão não tenha lugar precisamente porque o Ministro das Finanças não deu previamente a autorização para dedução dos prejuízos. Se há autorização para dedução dos prejuízos há interesse na fusão, mas se não houver autorização pode já não haver interesse na fusão.

Daí que tenha toda a lógica a marcação de um prazo para apresentação do requerimento: incentivar as fusões, tendo em conta os seus efeitos positivos na estrutura produtiva. O incentivo fiscal é um incentivo à fusão.

Finalmente, o último vício apontado pela recorrente ao acto recorrido prende-se com a questão da falta de menção da delegação de competências no despacho recorrido.

É verdade que o despacho recorrido não mencionou a qualidade de delegado.

Nos termos do artº 38º do Código de Procedimento Administrativo, o órgão delegado deve mencionar essa qualidade no uso da delegação.

A recorrente vê nesta falha a preterição de uma formalidade legal que torna anulável o acto administrativo. No seu entender, a omissão desta formalidade prevista na lei inquina o despacho recorrido de invalidade por vício de forma.

Não tem razão a recorrente. A menção da qualidade de delegado não é uma formalidade para a perfeição do acto administrativo, mas uma mera informação ao interessado para que ele use dos meios de defesa adequados segundo a lei. Como tal, não é uma formalidade essencial à validade do acto, mas uma formalidade secundária e não essencial. De acordo com o acórdão deste STA de 24.9.97, publicado no Boletim do Ministério da Justiça nº 469, pág. 302, a notificação do acto administrativo, sem menção da delegação de poderes existente, gera a ineficácia da mesma no campo da impugnabilidade processual do acto.

Deste modo, a falta de menção da delegação de competências não tem por efeito invalidar o acto administrativo, mas tornar ineficaz a notificação do acto. O acto ou decisão está perfeito, mas a sua notificação contém uma irregularidade, pois a menção da delegação de poderes é obrigatória.

Acontece que, tendo a recorrente interposto recurso contencioso dentro do prazo legal, aquela irregularidade ficou sanada, pois a irregularidade praticada não teve influência na decisão ou acto administrativo impugnado e não prejudicou a recorrente nos seus direitos ou interesses legalmente protegidos. Se o despacho recorrido tivesse mencionado a delegação de poderes, a recorrente ficava a saber que esse despacho era lesivo e de eficácia externa, podendo impugná-lo directamente na via contenciosa. Com a recorrente fez essa impugnação contenciosa mesmo sem ter conhecimento do acto de delegação de poderes, a irregularidade está sanada. Foi atingida a finalidade a que essa menção se propunha.

Por outro lado, sabendo a recorrente que a competência legal para decidir o seu requerimento cabia ao Ministro das Finanças e tendo sido notificada de um despacho do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, se tivesse dúvidas quanto à existência de uma delegação de competências bem podia pedir essa informação à autoridade que tinha praticado o acto. De facto, nos termos do artº 158º, nº 2, al. b) do Código de Procedimento Administrativo, a recorrente tinha o direito de solicitar a revogação ou a modificação do acto administrativo mediante recurso para o delegante. Não se trata de um recurso hierárquico, pois não há hierarquia entre um ministro e um secretário de Estado. Mas é um recurso em qualquer caso, de natureza administrativa.

A recorrente apercebeu-se, e bem, que o acto recorrido era lesivo e de eficácia externa. Daí que tenha recorrido contenciosamente. Logo, ficou acautelado o seu direito à anulação do acto administrativo.

Neste sentido, pode ver-se o Código de Procedimento Administrativo, 2ª ed., pág. 226, do Dr. Mário Esteves de Oliveira e outros.

Sustenta a recorrente que a delegação de competências não é válida ou eficaz por não ter sido publicada na I Série do Diário da República, mas na II Série da mesma publicação.

Mas, também aqui, não tem razão, pois o despacho ministerial que delga competências nos secretários de Estado não tem de ser publicado na I Série, A ou B, do Diário da República, como se pode ver pelo artº 3º, nºs 2 e 3 da Lei nº 6/83, de 29 de Julho, na redacção dada pelo Decreto-Lei nº 1/91, de 2 de Janeiro. O mesmo se passa com a lei actualmente em vigor, como se pode ver pelo artº 3º, nºs 2 e 3 da Lei nº 74/98, de 11 de Setembro. Um ministro nem é o Governo nem o Conselho de Ministros.

Pelo exame das questões postas no recurso contencioso, este STA não descobriu vícios que iniquem de invalidade o acto administrativo impugnado.

### 3º Decisão

Nestes termos, acordam os juízes deste STA em negar provimento ao recurso contencioso e em anular o acto administrativo impugnado.

Custas pela recorrente, com 300 euros de taxa de justiça e metade de procuradoria.

lisboa, 6 de Novembro de 2002. — Almeida Lopes (relator) — Alfredo Madureira — Brandão de Pinho.

**Acórdão de 6 de Novembro de 2002.****Assunto:**

*Aclaração de acórdão. Indeferimento.*

**Doutrina que dimana da decisão:**

*É de indeferir pedido de aclaração de acórdão quando o atinente requerimento bem evidencia que o reclamante captou o exacto sentido do mesmo, que, por isso, não enferma de obscuridade ou ambiguidade.*

Recurso n.º 26391 em que são recorrentes o Ministério Público e Fazenda Pública e recorrido/reclamante o Banco Comercial dos Açores. Relator: Ex<sup>mo</sup> Juiz Conselheiro Mendes Pimentel.

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

Banco Comercial dos Açores, SA, requer a aclaração do acórdão de fls. 232-234, que recaiu sobre arguição de nulidade e pedido de reforma do de fls.190-195.

A Fazenda Pública não se pronunciou sobre tal pretensão.

O intuito PGA entende que a mesma deve ser indeferida.

Corridos vistos suplementares, cumpre decidir.

O artigo 669º, 1, a), do CPC — aplicável aos acórdãos do Supremo *ex vi* artigos 716º, 732º, 749º e 762º do mesmo compêndio adjectivo — dispõe que *pode qualquer das partes requerer ao tribunal que proferiu a sentença o esclarecimento de alguma obscuridade ou ambiguidade que ela contenha.*

No ensinamento do Professor Alberto dos Reis, *Código de Processo Civil Anotado*, vol. V, p. 151, “a sentença é obscura quando contém algum passo cujo sentido seja ininteligível; é ambígua quando alguma passagem se preste a interpretações diferentes. Num caso não se sabe o que o juiz quis dizer; no outro hesita-se entre dois sentidos diferentes e porventura opostos. 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”.

Ora, no requerimento de fls.238-246, o Banco recorrido evidencia que bem captou o exacto sentido de todo o acórdão em foco, por isso que “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 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” (ac. de 26 de Junho p.p. — rec. 26 392).

Como assim, não se perfila, patentemente, no dito acórdão, qualquer obscuridade ou ambiguidade, sendo infundado o apelo do recorrido à alínea a) do artigo 669º do CPC.

Termos em que se acorda em indeferir o pedido de aclaração. Custas do incidente pelo reclamante, com taxa de justiça de € 99.

Lisboa, 6 de Novembro de 2002. — *Mendes Pimentel* (relator) — *Almeida Lopes* — *Jorge de Sousa*.

**Acórdão de 13 de Novembro de 2002.****Assunto:**

*Nulidade por omissão de pronúncia.*

**Doutrina que dimana da decisão:**

*É nula a decisão quando a 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.*

Recurso: 190/02. Recorrente: Hélder António Fonseca de Sá; Recorrida: Caixa Geral de Depósitos, S. A; Relator: Exmº Consº António Pimpão.

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

1. Hélder António Fonseca de Sá recorre da sentença que, no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa, 3º Juízo - 2.ª Secção, indeferiu liminarmente a requerida declaração de nulidade de uma cláusula do contrato de cessão de crédito, a habilitação do cessionário como exequente e a extinção da instância.

Alegou formulando as seguintes conclusões:

A) A sentença em crise contém duas decisões que a tornam contraditória: a saber, decide da questão formal, apreciando a excepção dilatória da incompetência do órgão decisório, e subseqüentemente aprecia, também, a questão do mérito do próprio requerimento.

B) Entende-se que a sentença em apreço se encontra ferida de nulidade, por referência ao disposto no art. 668º, 1, d) do C.P.C., porquanto,

C) A um lado o Mmº. Senhor Juiz *a quo* deixa de pronunciar-se sobre questões que devia apreciar -tipo de incompetência em causa, se relativa, se absoluta, se a (in)competência se estende a todo o peticionado ou apenas a algumas das questões suscitadas pela requerente, bem como qual o órgão que se entende deter a competência para a decisão sobre o objecto da matéria controvertida,

D) E, por outro lado, porque ao declarar-se totalmente incompetente, esgota-se o poder jurisdicional sobre a matéria trazida a juízo - arts. 493º e 494º do C.P.C. - traduzindo-se a decisão material contida na sentença num verdadeiro excesso de pronúncia.

E) Deve declarar-se nula a sentença revogando-a e ordenando a sua substituição por outra que conheça das questões formais ora suscitadas, esclarecendo, em concreto, se o Tribunal Tributário de 1ª Instância é ou não competente para conhecer de todas as matérias submetidas à sua apreciação, bem como, em caso negativo, esclarecer qual é o tipo de incompetência em causa, quais as matérias submetidas à apreciação que não podem ser apreciadas, bem como qual o órgão competente para decidir sobre as referidas questões.

A recorrida CGD conclui as suas alegações formulando as seguintes conclusões:

1. Não se vislumbra nos autos qualquer decisão de incompetência;

2. Simplesmente as questões suscitadas pelo recorrente, sendo embora de cariz jurisprudencial e, portanto, fora do âmbito das atri-



buições dos serviços da administração fiscal, não podem ser conhecidas no Tribunal Tributário, porquanto o processo tributário não admite na sua tramitação os incidentes (disformemente) suscitados;

3. Incidentes que temporalmente sempre seriam extemporâneos uns e inadmissíveis outros;

4. Ademais, a pretensão formulada sendo manifestamente improcedente, estava *ab initio* votada ao insucesso, razão por si só legitimadora do despacho de indeferimento liminar;

5. Com efeito, ainda que processualmente fosse admissível o incidente configurado pelo requerente, não era oportuno conhecer da questão da suscitada incompetência, estava vedado ao requerente discutir matérias alheias a si próprio, como era o caso da cláusula contratual por ele referida, mais lhe estando vedado requerer, em sede tributária, a habilitação de terceiro adquirente;

6. O Juiz deve indeferir liminarmente qualquer petição quando o pedido se revele manifestamente improcedente ou quando a inviabilidade da pretensão é inequívoca, como sucedeu no caso dos autos;

7. Não se vislumbra que o despacho recorrido enferme de qualquer nulidade, designadamente a que vem invocada, quando é certo que o mesmo se pronuncia precisamente sobre o pedido formulado pelo requerente, fazendo correcta aplicação da lei, concretamente do disposto no art. 234º-A do CPC;

8. Respeitando o Direito aplicável, não merece o mesmo qualquer censura, razão por que deve ser mantido na íntegra.

2. O requerimento que o ora recorrente dirigiu ao tribunal concluiu que se deveria:

a) Julgar procedente a invocada nulidade da cláusula contratual que excepciona a sucessão activa nos presentes autos, a qual se revela como verdadeiro abuso de direito, com todas as legais consequências;

b) ... admitir a habilitação promovida pelo executado, julgando procedente a excepção de ilegitimidade activa superveniente, e subsequente impossibilidade da lide, ordenando a imediata extinção da presente execução fiscal, com a consequente absolvição do Réu da instância;

c) ... ordenar a remessa dos autos à conta, com vista ao levantamento imediato da penhora e condenação no pagamento integral das custas a cargo da exequente, por o executado lhe não ter dado causa.

A decisão recorrida, fls. 207 e seguintes, indeferiu liminarmente a requerida declaração de nulidade de uma cláusula do contrato de cessão de crédito, a habilitação do cessionário como exequente e a extinção da instância.

Sustentou, em síntese, que:

Se trata de uma execução fiscal movida pela CGD, referente a empréstimos e respectivas garantias em que a CGD veio a ceder o seu crédito a terceiro.

No contrato de cessão foi excluída a garantia que onerava imóveis do requerente estabelecendo-se que a CGD permaneceria como exequente relativamente a tais garantias, obrigando-se a entregar à cessionária, após deduções especificadas, o produto da futura venda desses imóveis.

Ao juiz da execução apenas cabe apreciar as questões previstas no nº 2 do artº 237º do CPT ou artº 151 do CPPT onde não se incluem as levantadas pelo requerente.

Nunca haveria lugar a qualquer habilitação do cessionário pelo facto de que não houve cedência da hipoteca que se executa nestes autos o que o próprio requerente reconhece ao estabelecer com questão prévia a essa habilitação a nulidade da cláusula de exclusão dessa hipoteca.

Que não existe abuso de direito que o requerente invoca com fundamento em que aquela cláusula teria como único fito permitir a continuação do uso da execução fiscal e tomar a sua posição mais difícil pois que a posição do requerente ficou exactamente na mesma pois que estava em execução fiscal e nela ficou, nesta podendo usar de todos os meios de defesa permitidos nessa forma processual.

Se alguma situação de abuso de direito se perfila é a actuação do requerente que a pretexto da operação realizada pela CGD pretende eximir-se da sua responsabilidade.

Ainda que se configurasse uma mudança subjectiva no lado activo a mesma não teria qualquer implicação no uso da execução fiscal dado que a competência se fixa no momento da instauração do processo, sendo irrelevantes as modificações posteriores (artº 8º do ETAF).

3.1. Sustenta o recorrente, se bem entendemos o seu pensamento, que a sentença se encontra ferida de nulidade, por referência ao disposto no art. 668º, 1, d) do C.P.C., porquanto contém duas decisões que a tornam contraditória já que decide da questão formal, apreciando a excepção dilatória da incompetência do órgão decisório, e subsequentemente aprecia, também, a questão do mérito do próprio requerimento.

Segundo o recorrente a decisão em apreciação deixa de pronunciar-se sobre questões que devia apreciar - tipo de incompetência em causa, se relativa, se absoluta, se a (in)competência se estende a todo o peticionado ou apenas a algumas das questões suscitadas pela requerente, bem como qual o órgão que se entende deter a competência para a decisão sobre o objecto da matéria controvertida e, por outro lado, porque ao declarar-se totalmente incompetente, esgota-se o poder jurisdicional sobre a matéria trazida ajuízo arts. 493º e 494º do C.P.C. - traduzindo-se a decisão material contida na sentença num verdadeiro excesso de pronúncia.

Conclui que deve declarar-se nula a sentença revogando-a e ordenando a sua substituição por outra que conheça das questões formais ora suscitadas, esclarecendo, em concreto, se o Tribunal Tributário de 1ª Instância é ou não competente para conhecer de todas as matérias submetidas à sua apreciação, bem como, em caso negativo, esclarecer qual é o tipo de incompetência em causa, quais as matérias submetidas à apreciação que não podem ser apreciadas, bem como qual o órgão competente para decidir sobre as referidas questões.

Defende a CGD que:

Não se vislumbra nos autos qualquer decisão de incompetência pois que o processo tributário não admite na sua tramitação os incidentes (disformemente) suscitados que sempre seriam temporalmente extemporâneos uns e inadmissíveis outros.

De qualquer forma a pretensão formulada sendo manifestamente improcedente, estava votada ao insucesso, razão por si só legitimadora do despacho de indeferimento liminar uma vez que, ainda que processualmente fosse admissível o incidente configurado pelo requerente, não era oportuno conhecer da questão da suscitada incompetência e estava vedado ao requerente discutir matérias alheias a

si próprio, como era o caso da cláusula contratual por ele referida, mais lhe estando vedado requerer, em sede tributária, a habilitação de terceiro adquirente.

Não se vislumbra que o despacho recorrido enferme de qualquer nulidade, designadamente a que vem invocada, quando é certo que o mesmo se pronuncia precisamente sobre o pedido formulado pelo requerente, fazendo correcta aplicação da lei, concretamente do disposto no art. 234º-A do CPC;

3.2. Importa, por isso, determinar se ocorre a invocada nulidade por omissão de pronúncia, nos termos do artº 144º 1 do CPT e 668º 1 d) do CPCivil.

Existe tal nulidade quando a sentença 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.

Para 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.

A decisão recorrida apreciou todas as questões suscitadas pelo ora recorrente pelo que não existe a suscitada nulidade por omissão de pronúncia.

Com efeito indeferiu liminarmente a requerida declaração de nulidade de uma cláusula do contrato de cessão de crédito, como indeferiu a habilitação do cessionário como exequente e a requerida extinção da instância.

Para aqui chegar afirmou a decisão em apreciação que, tratando-se de uma execução fiscal movida pela CGD, referente a empréstimos e respectivas garantias em que a CGD veio a ceder o seu crédito a terceiro, em contrato de cessão no qual ficou excluída a garantia que onerava imóveis do requerente e em que se estabeleceu que a CGD permaneceria como exequente relativamente a tais garantias, obrigando-se esta a entregar à cessionária, após deduções especificadas, o produto da futura venda desses imóveis, ao juiz da execução apenas cabe apreciar as questões previstas no nº 2 do artº 237º do CPT ou artº 151 do CPPT onde não se incluem as levantadas pelo requerente.

Acrescentou que nunca haveria lugar a qualquer habilitação do cessionário pelo facto de que não houve cedência da hipoteca que se executa nestes autos o que o próprio requerente reconhece ao estabelecer como questão prévia a essa habilitação a nulidade da cláusula de exclusão dessa hipoteca.

Referiu que, ainda, que se configurasse uma mudança subjectiva no lado activo a mesma não teria qualquer implicação no uso da execução fiscal dado que a competência se fixa no momento da instauração do processo, sendo irrelevantes as modificações posteriores (artº 8º do ETAF).

Do exposto resulta que a decisão em apreciação indeferiu a requerida declaração de nulidade da cláusula do contrato de cessão de crédito pois que ao juiz da execução apenas cabe apreciar as questões previstas no nº 2 do artº 237º do CPT ou artº 151 do CPPT onde não se incluem as levantadas pelo requerente.

E isto basta para que tenha de se entender que não ocorre a invocada nulidade por omissão de pronúncia pois que este fundamento jus-

tificava, na perspectiva da decisão recorrida, o indeferimento do requerido.

Acrescentou a este ainda outro fundamento para o indeferimento do requerido ao afirmar que nunca haveria lugar a qualquer habilitação do cessionário pelo facto de que não houve cedência da hipoteca que se executa nestes autos o que o próprio requerente reconhece ao estabelecer como questão prévia a essa habilitação a nulidade da cláusula de exclusão dessa hipoteca.

E referiu, ainda, que se se configurasse uma mudança subjectiva no lado activo a mesma não teria qualquer implicação no uso da execução fiscal dado que a competência se fixa no momento da instauração do processo, sendo irrelevantes as modificações posteriores (artº 8º do ETAF).

O que a decisão em apreciação afirmou foi que além daqueles motivos para o indeferimento agora questionado ocorriam também estes outros, pelo que não ocorre a questionada contradição nem o mencionado excesso de pronúncia.

Não ocorrendo a questionada nulidade por omissão de pronúncia, é de confirmar a decisão em apreciação.

4. Termos em que se acorda em negar provimento ao presente recurso.

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

Lisboa, 13 de Novembro de 2002. — *António Pimpão* (relator) — *Mendes Pimentel* — *Vitor Meira*.

## Acórdão de 13 de Novembro de 2002.

### Assunto:

*Matéria de facto.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*Constitui matéria de facto a questão de saber se a Administração Fiscal induziu o contribuinte em erro.*

Recurso n.º 524/02. Recorrente: António Rodrigues Martins Bento; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: António Pimpão (por vencimento).

Com base em inexistência do facto tributário e em errónea qualificação e quantificação do facto tributário, dos rendimentos e dos valores patrimoniais, António Rodrigues Martins Bento, residente na África do Sul e na Av. Nossa Senhora do Rosário, 1199, Cascais, deduziu impugnação judicial contra o acto de liquidação de sisa, no ano de 1996, praticado ao abrigo do conhecimento nº 32 da Repartição de Finanças do Fundão.

Por sentença de fls. 179 e seguintes, o Tribunal Tributário de Castelo Branco julgou a impugnação improcedente por intempestividade.

Não se conformando com essa sentença, e após alguns eventos processuais, o contribuinte recorreu para este STA, tendo apresentado as suas alegações, cujas conclusões se encontram a fls. 264 e seguintes.

Neste STA, o M<sup>o</sup>P<sup>o</sup> emitiu douto parecer nos termos do qual se verifica a questão prévia da incompetência em razão da hierarquia, pois o recurso não versa matéria exclusivamente de direito.

Ouvido, o recorrente nada disse.

Corridos os vistos cumpre decidir a questão prévia posta pelo M<sup>o</sup>P<sup>o</sup>. Como é jurisprudência deste STA, é pelas conclusões das alegações que se faz a delimitação objectiva do recurso. Deste modo, se nessas conclusões se alegam factos em contradição com o probatório estabelecido ou se se alegam factos que não foram tomados em consideração na sentença recorrida, então o recurso não se restringe a matéria de direito, pois também versa matéria de facto.

É o caso, como se vai ver.

Na conclusão M) das suas alegações, o recorrente sustentou que quando deduziu a sua impugnação fê-lo na exacta medida e na sequência da certidão de relaxe que lhe foi entregue com citação.

Por sua vez, na conclusão O) escreveu que a Administração Fiscal induziu em erro o contribuinte, se fosse considerada a tese da sentença recorrida, esperançou-o em expectativas de defesa.

Ora, saber se a certidão de relaxe foi entregue com a certidão ou saber se o Fisco induziu em erro o contribuinte não é matéria de direito que tenha a ver com a interpretação e aplicação de normas jurídicas, mas pura matéria de facto de que este STA não se pode ocupar.

Deste modo, o recurso não versa matéria exclusivamente de direito, pois também trata de matéria de facto, pelo que competente para dele conhecer é a Secção de Contencioso Tributário do TCA, para onde o recorrente pode requerer a remessa do processo (art<sup>os</sup> 32<sup>o</sup>, n<sup>o</sup> 1, al. b) e 41<sup>o</sup>, n<sup>o</sup> 1, al. a), do ETAF).

Nestes termos, acordam os juizes deste STA em julgar procedente a questão prévia posta pelo M<sup>o</sup>P<sup>o</sup> e declaram este STA incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso, declarando competente para o efeito o TCA.

Custas pelo recorrente, com 75 euros de taxa de justiça e metade de procuradoria.

Lisboa, 13 de Novembro de 2002. — *António Pimpão* (relator por vencimento) — *Mendes Pimentel* — *Almeida Lopes* (vencido, pois o recurso só versa matéria de direito.)

## Acórdão de 13 de Novembro de 2002.

### Assunto:

*Questão de facto. Incompetência hierárquica.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*Se no recurso interposto de decisão do tribunal tributário de 1<sup>a</sup> 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.<sup>a</sup> Secção).*

Recurso n.º 619/02. Recorrente: Arlindo Martins dos Anjos Henriques; Recorrida: Fazenda Publica; Relator: Exm<sup>o</sup> Cons<sup>o</sup> Vítor Meira.

Arlindo Martins dos Anjos Henriques impugnou no Tribunal Tributário de 1.<sup>a</sup> Instância de Aveiro a liquidação de IVA relativo ao ano de 1993 no montante de 160.000\$00.

Por sentença do M<sup>o</sup> Juiz daquele Tribunal foi julgada procedente a deduzida excepção de caducidade do direito de impugnar, absolvendo-se a Fazenda Pública do pedido.

Inconformado com tal decisão, dela recorreu o impugnante para este Supremo Tribunal Administrativo, formulando as seguintes conclusões:

A) A Doutra decisão, ora recorrida, julgou provada e procedente excepção peremptória da caducidade do direito de impugnar a liquidação adicional do IVA com base em correcção efectuada e no montante de 160.000\$00, relativa ao ano de 1993, deduzida pela Administração Pública.

B) Fundamenta-se a recorrida decisão na alegada existência de elementos juntos aos autos os quais não provam que tenham sido facultados ou enviados, com a notificação de 29 de Maio.

C) O Recorrente formulou requerimento à Administração fiscal, em 25.09.1998, de certidão de fundamentação integral da decisão ajuizada, de resto, ao abrigo do disposto no então art. 22<sup>o</sup> do CPT, que mereceu despacho de indeferimento de 03 de Novembro de 1998.

D) Fundamentação essa que não tinha sido enviada ao Recorrente no momento da notificação do “DOCUMENTO DE COBRANÇA - MOD. A” n.º 98029806023908 acompanhada de uma informação anexa, consistente num impresso de IRS preenchido pela administração fiscal e cujo modelo se designa IRS - Documento de Correcção DC2 - Documento Base tendo como folha de rosto a notificação de “CORRECÇÕES TÉCNICAS AO IRS DE 1993”.

E) Isto é tanto mais verdade quanto é certo ter sido notificado o Recorrente, por ordem de Douto Despacho proferido em 01.01.19, do conteúdo de fls. 11 a 114 dos autos, que constituem precisamente a fundamentação da aludida decisão.

F) Desta sorte, o Recorrido Tribunal não terá feito a melhor interpretação e aplicação do disposto no sobredito art. 22<sup>o</sup> n.º 2 do CPT: “Se o interessado usar da faculdade concedida no número anterior, o prazo para a reclamação ou impugnação judicial conta-se a partir da notificação ou da entrega da certidão que tenha sido requerida”.

G) Em boa verdade o Impugnante e Recorrente apresentou atempadamente a presente Impugnação e nos termos do disposto no então art. 123<sup>o</sup> do CPT: “A impugnação será apresentada, sem prejuízo do disposto no art. 22<sup>o</sup>, no prazo de 90 dias...”

H) O Recorrente apresentou a sua Impugnação dentro dos 90 dias seguintes à prolação do Despacho do Senhor Chefe de Repartição de Finanças de 03 de Novembro de 1998, que indeferiu a passagem da requerida certidão de fundamentação da decisão.

I) Assim e salvo melhor opinião, o início da contagem do prazo para apresentação da impugnação não fica dependente do deferimento ou indeferimento do requerimento apresentado, aliás, o Recorrente não sabia que ia ser indeferida a sua pretensão.

J) O Art. 22<sup>o</sup>, n.º 2 do CPT tão-pouco faz depender aquele prazo de impugnação do deferimento ou indeferimento do pedido de certidão.

L) Tanto bastará para concluir pela má-fé da Administração fiscal ao alegar a intempestividade da impugnação face ao disposto no art. 123º C.P.T. «sem prejuízo do disposto no art. 22º...».

M) Tanto mais quanto é certo que se partiu da conclusão para as premissas: não é possível saber se a certidão vai ou não ser deferida e é certo que, no caso de o ser, o prazo para a impugnação começa a contar desse deferimento.

N) Mas se não for deferido o pedido de fundamentação da decisão, só é conhecido esse indeferimento quando for proferido. Logo, não pode nem deve, salvo o devido respeito e melhor opinião, ser contado o prazo de impugnação retroactivamente e em violação do disposto no art 22º e 123º do CPT.

Não houve contra-alegações.

Pelo Exmo Magistrado do Ministério Público não foi emitido parecer no prazo previsto no artigo 22º do Código de Procedimento e Processo Tributário.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

Na sentença recorrida vem fixada a seguinte matéria de facto:

1. O impugnante, em 25 de Setembro de 1998 solicitou ao Chefe da 1ª Repartição de Finanças de Santa Maria da Feira que, ao abrigo do disposto no artº 22º do Código de Processo Tributário, lhe fosse facultada a fundamentação integral da liquidação oficiosa de Imposto sobre o valor acrescentado nº 98060239, de que tomara conhecimento por via postal, através do documento de cobrança modelo 20 que lhe dera conta de ter de pagar a quantia de 160 000\$00, montante liquidado na sequência de inspecção à contabilidade, do Clube Arifanense, de que há cópia a fls. 103 e seguintes;

2. Tal pedido foi indeferido por despacho de 3 de Novembro de 1998, com fundamento em ter o impugnante sido notificado em 29 de Maio de 1998 da referida liquidação com cópia do relatório da Inspecção Tributária que o fundamenta, tendo o impugnante sido notificado desse despacho em 4 de Novembro de 1998 ;

3. O processo de impugnação teve início em 31 de Dezembro de 1998 .

Assentes tais factos apreciemos o recurso.

Afigurando-se ao relator que do teor das alegações podia resultar a incompetência hierárquica do Tribunal para conhecer do recurso, foi o recorrente notificado para se pronunciar, querendo, sobre tal questão, nada tendo dito.

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:

a) que a fundamentação não lhe tinha sido enviada no momento da notificação do "documento de cobrança" (alínea D);

b) que foi notificado por ordem do despacho de 01.01.19 do conteúdo de fls. 11 a 114 dos autos, que constituem precisamente a fundamentação da decisão (alínea E);

c) que houve má-fé da Administração ao alegar a intempestividade da impugnação (alínea L).

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 (noventa e nove euros) a taxa de justiça e em 40% a procuradoria.

Lisboa, 13 de Novembro de 2002. — *Vitor Meira* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Benjamim Rodrigues*.

## Acórdão de 13 de Novembro de 2002.

### Assunto:

*Impugnação judicial. Recurso jurisdicional. Alegações.*

### Doutrina que dimana da decisão:

1 — *A oportunidade de produzir alegações em recurso jurisdicional interposto em 10 de Janeiro de 2002 de decisão judicial proferida num processo de impugnação é a definida pelo artigo 282º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.*

2 — *Essa norma não confere ao recorrente a faculdade, existente no domínio do Código de Processo Tributário, de alegar no tribunal superior, desde que manifestasse a correspondente intenção no requerimento de interposição do recurso.*

Recurso nº 667/02. Recorrente: Couto Alves, Lda.; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.<sup>mo</sup> Conselheiro Baeta de Queiroz.

1.1. **COUTO ALVES, LDA.**, com sede em Viana do Castelo, recorre para este Supremo Tribunal Administrativo (STA) do acórdão do Tribunal Central Administrativo (TCA) que, revogando sentença do M.<sup>mo</sup> Juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Viana do Castelo, julgou improcedente a impugnação do acto de liquidação de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC) relativo ao exercício do ano de 1989.

No requerimento de interposição de recurso manifestou "pretender apresentar as respectivas alegações no Venerando Supremo Tribunal".

1.2. O relator do recurso suscitou a questão da sua deserção, por falta de oportunas alegações, nestes termos:

"(...) a recorrente interpôs o recurso em 10 de Janeiro de 2002, sendo que a decisão impugnada datava de 19 de Dezembro de 2001.

Estava, pois, ao tempo, eliminada pela lei - artigo 282º do CPPT - a possibilidade de, nos recursos jurisdicionais interpostos, *per saltum*, para o Supremo Tribunal Administrativo, alegar neste Tribunal, desde que a correspondente declaração de intenção constasse do requerimento de interposição de recurso.

Não obstante, a ora recorrente fez essa declaração, no requerimento de interposição de recurso de fls. 402, e absteve-se de alegar do TCA.

Em face do que se expandiu, afigura-se que não estará em tempo para alegar, uma vez que, nos termos do nº 3 do citado artigo 282º, o teria de fazer no prazo de 15 dias, contado da notificação do despacho que admitiu o recurso.

Estará, deste modo, deserto o recurso, por falta de alegações".

1.3. A recorrente pronunciou-se sobre o parecer do relator defendendo que, tratando-se de processo pendente, à luz da Lei nº 15/2001, de 5 de Junho, "a admissibilidade e regime de recursos para o Supremo Tribunal Administrativo de Acórdãos do Tribunal Central Administrativo, proferidos em processos de impugnação judicial, regula-se pelo ETAF, pela LPTA e legislação subsidiária", sendo, por isso, admissível produzir alegações no Tribunal de recurso, desde que tal intenção tenha sido manifestada, como foi, no requerimento de interposição do recurso.

1.4. O processo foi a visto do Exmº. Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal.

1.5. Os Exmºs. Adjuntos apuseram os seus vistos.

2.1. A afirmação feita pelo relator, no seu parecer em que levantou a questão da deserção do recurso, de que este foi interposto em 10 de Janeiro de 2002, de decisão judicial de 19 de Dezembro de 2001, não mereceu a contestação da recorrente.

A discordância desta com aquele parecer assenta, apenas, no regime legal que preside à apresentação de alegações: segundo ela, e porque se trata de processo pendente, são aplicáveis as disposições do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais (ETAF) e da Lei de Processo nos Tribunais Administrativos (LPTA), e não as do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), sendo que foi partindo deste último que ao relator se afigurou estar deserto o recurso.

E, deste modo, para a recorrente, subsiste a possibilidade de produzir alegações neste STA, desde que tal intenção seja manifestada no requerimento de interposição do recurso.

Aponta, ainda, a recorrente, que, ao contrário do que se lê no falado parecer, este não é um recurso *per saltum* - interposto de decisão da 1ª instância, directamente, para o Supremo Tribunal Administrativo -, mas um recurso de decisão judicial proferida, já, em segundo grau de jurisdição, pelo Tribunal Central Administrativo.

2.2. Neste último ponto, é evidente a razão que assiste à recorrente.

O presente processo foi julgado, inicialmente, por um tribunal tributário de 1ª instância, intervindo, depois, o TCA, na apreciação de recurso jurisdicional da decisão daquele, para ali interposto.

Não pode, pois, perante isto, falar-se em recurso *per saltum*, como, por evidente lapso, fez o relator, no seu referido parecer.

Lapso tão axiomático que o despacho do relator se inicia deste modo: "No presente recurso jurisdicional de acórdão do Tribunal

**Central Administrativo (TCA), datado de 19 de Dezembro de 2001, que, revogando sentença de tribunal tributário de 1ª instância (...)"**. Dizendo-se, adiante, que a recorrente se absteve de alegar no TCA.

Mas o erro, para além de ser susceptível de correcção, é de todo inconsequente, como melhor adiante se verá.

2.3. O CPPT, aprovado pelo Decreto-Lei nº 433/99, de 26 de Outubro, foi posto em vigor em 1 de Janeiro de 2000 pelo artigo 4º desse diploma.

Mas, nos termos desse artigo, só se aplicava aos processos instaurados a partir do início do ano de 2000.

Situação que subsistiu até 5 de Julho de 2002, porquanto o artigo 12º da Lei nº 15/2001, de 5 de Junho, determinou que passassem a reger-se pelo CPPT, não apenas os processos iniciados depois de 1 de Janeiro de 2000, como também os pendentes regulados pelo Código de Processo Tributário (CPT).

Esse é o caso das impugnações judiciais, de que amplamente se ocupa o CPT.

Portanto, os processos de impugnação pendentes, independentemente da data da sua instauração, passaram, a partir de 5 de Julho de 2002, a reger-se pelo CPPT.

Não obstante, e como se afirma no despacho do relator que decidiu a questão da admissibilidade de recurso do aresto impugnado, em terceiro grau de jurisdição, os "processos pendentes" não eram regulados, apenas, pelo CPT, já que o regime de recursos se continha, também, no ETAF e na LPTA, por isso que se vem entendendo que o CPPT substituiu o CPT no âmbito em que este último regia, mas não substituiu nem o ETAF nem a LPTA, no campo em que eram estes os diplomas a comandar.

Acontece, todavia, que a possibilidade de alegar no tribunal de recurso estava expressamente admitida no CPT, cujo artigo 171º, nº 1, previa que o recorrente declarasse, no requerimento de interposição de recurso, tal intenção, estabelecendo o nº 4 a consequência da falta de alegações e/ou dessa declaração, e indicando o artigo 174º a disciplina das alegações a produzir no tribunal de recurso.

Dito de outro modo, as regras gerais respeitantes à interposição de recursos jurisdicionais, à apresentação de alegações, e à consequência da sua falta - deserção - estavam contidas no CPT.

Como assim, substituído o CPT pelo CPPT na regência do processo de impugnação, por força do falado artigo 12º da Lei nº 15/2001, a norma do artigo 171º daquele primeiro diploma foi revezada pela do artigo 282º do novo Código, e a do artigo 174º pela do artigo 286º.

A leitura do nº 1 do artigo 282º do CPPT patenteia, relativamente ao correspondente nº 1 do artigo 171º do CPT, esta relevante diferença: deixou de conter a expressão "e, no caso de o recorrente o pretender, a intenção de alegar no tribunal de recurso", apesar de a sua primeira parte ser a exacta reprodução do que estabelecia aquele artigo 171º.

E o nº 3 do artigo 282º, dispondo sobre o prazo de alegações, diz delas que são "a efectuar no tribunal recorrido".

É verdade que logo o nº 4 do mesmo artigo gera alguma confusão, ao aludir à "falta de declaração da intenção de alegar, nos termos do nº 1". Mas estamos perante evidente lapso do legislador, que reproduziu aqui a primeira parte do nº 4 do artigo 171º do CPT, sem atentar a que a isso não havia lugar, pois ele mesmo, nos nºs 1 e 3, acabara de eliminar a possibilidade de as alegações serem apresentadas no tribunal de recurso. Lapso que mais evidente se torna ao aperceber-se a impropriedade da remessa para uma "intenção (...)

nos termos do nº 1º, quando nesse nº 1 nenhuma "intenção" se refere. E que é lapso revela-o, ainda, o artigo 286º do CPPT, o qual, correspondendo ao artigo 174º do CPT, eliminou a disciplina das alegações produzidas no tribunal de recurso que este continha.

Temos, pois, que a normatividade concernente à oportunidade das alegações de recurso jurisdicional reside, conforme adiantou o relator do processo no seu parecer, no CPPT, em se tratando, como aqui se trata, de um recurso interposto em 10 de Janeiro de 2002, de decisão judicial de 19 de Dezembro de 2001.

O que significa que tais alegações devem ser apresentadas no tribunal recorrido - no caso, o TCA - no prazo de 15 dias contados a partir da notificação do despacho que admitir o recurso.

Não tendo o recorrente apresentado as suas alegações dentro desse lapso de tempo, antes, manifestando a sua intenção de alegar neste STA, que é facultade não concedida pela lei aplicável, o recurso está deserto.

3. Termos em que acordam, em conferência, os juízes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em julgar deserto o recurso jurisdicional, por falta de apresentação de oportunas alegações.

Custas a cargo do recorrente, fixando-se a taxa de justiça em € 150 e a procuradoria em 50%.

Lisboa, 13 de Novembro de 2002. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Benjamim Rodrigues* — *Fonseca Limão*.

### Acórdão de 13 de Novembro de 2002.

#### Assunto:

*Processo fiscal. Questões a resolver. Fundamentais e instrumentais.*

#### Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Ao tribunal é vedado conhecer e fixar oficiosamente factos que importem a questões fundamentais; as que sendo essenciais para a resolução do litígio, têm em regra de ser suscitadas pelas partes.*
- 2 — *Quanto a questões instrumentais, as que se comportam como coadjuvantes da resolução da questão que o facto essencial desencadeou, podem, em regra, ser suscitadas ex officio, porquanto o juiz delas se ocupa na medida em que lhe é permitido saber da correspondente questão fundamental.*

Recurso n.º 675/02. Recorrente: José Manuel dos Reis Monteiro de Sá; Recorrida: Fazenda Pública; Relator o Ex.º Conselheiro Ernâni Figueiredo.

Acordam na 2ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo:

Inconformado com o acórdão do TCA que negou provimento à impugnação por si deduzida contra a liquidação oficiosa de Imposto sobre Sucessões e Doações e juros compensatórios no montante global

de 20.557.326\$00, veio José Manuel dos Reis Monteiro de Sá recorrer concluindo a sustentar que:

- a) ao fazer um aditamento ao probatório fixado pelo tribunal de 1ª Instância, de factos indicados num auto de notícia, sem que essa questão tenha sido colocada e sem que conste das conclusões das alegações de recurso, o acórdão recorrido violou os arts. 664º, 660º/2 e 684º/3 do CPC;

- b) o art. 712º do CPC, que foi invocado, não dá ao TCA poderes de aditamento de matéria de facto que não esteja articulada nem permite que o TCA, oficiosamente, altere essa matéria de facto;

- c) a "factualidade" que consta do auto de notícia não pode ser considerada como matéria de facto provada, pois o auto de notícia não é prova mas notícia;

- d) ao considerar inepta a petição inicial, em sede de recurso jurisdicional e sem que essa questão constasse das conclusões das alegações, o TCA conheceu de questão que não podia conhecer, pelo que o acórdão é nulo (art. 668º/1/d) do CPC);

- e) ao considerar inepta a p.i. sem, previamente, ter convidado a Rte. a suprir os pretensos erros ou vícios, o TCA violou o art.129º/3 do CPT;

- f) o Rte. não se pôde defender dessa questão da irregularidade da p.i., pois não foi notificado para o efeito, pelo que foi violado o princípio do contraditório previsto no art. 3º/3 do CPT;

- g) o TCA não podia conhecer das irregularidades da p.i., pois essa fase processual já tinha passado, pelo que foi violado o princípio da preclusão;

- h) essa questão já estava julgada, pelo que o TCA reformou para pior para o Rte. a matéria de facto dada como provada pelo tribunal de 1ª Instância, pelo que violou o art. 684º/4 do CPC;

- i) o TCA substituiu-se à FªPª no ónus da contraprova, ao dar como provados os factos que constam de um auto de notícia, pelo que o acórdão recorrido violou o art. 346º do CC;

- j) o acórdão recorrido julgou não segundo as provas mas contra as provas constantes do processo, pelo que violou o princípio da liberdade de julgamento, previsto no art. 655º/1 do CPC. Não se pode formar convicção contra provas mas somente sobre as provas;

- k) não havendo contraprova, restava ao TCA cair na dúvida sobre o facto tributário e anular o acto de liquidação, nos termos do art. 121º do CPT;

- l) "não se pode proceder a uma manipulação arbitrária do princípio *in dubio contra Fisco*;

- m) foi violado o art. 3º § 1º do CIMSISD.

Não houve contra-alegações.

O Exmo Magistrado do MºPº é de parecer que, por um lado, o tribunal "a quo", ao aditar ao probatório elementos que constam do "auto de notícia" não violou o art. 712º do CPC, nem outras normas invocadas pelo recorrente, porque tais elementos não alteram, em nada, a prova estabelecida, por outro lado, no acórdão recorrido não se julgou inepta a petição da impugnação, como, aliás, também se não julgou na 1ª Instância.

Assim, as conclusões a), b), c) e i) não procedem por não terem mérito e as conclusões d) a h) e j) a l) não procedem porque são questões novas que, por isso, não podem ser conhecidas, sendo certo que este STA não tem de as conhecer *ex officio*.

Termos em que é de parecer que o recurso não merece provimento.

O acórdão recorrido entendeu que três foram os vícios imputados à decisão da 1ª Instância mas sobre os quais não assistiu razão ao

recorrente e que se referiam à matéria da prova, ao regime do art. 121º do CPT e ao erro sobre os pressupostos de facto da base de incidência do art. 3º/1 do CIMSISDD.

Quanto ao primeiro vício o recorrente não especificou no articulado da p.i. quais os "encargos" e "obrigações" da sociedade a que se destinava o valor dos cheques por si recebidos junto do Banco sacado e dos depoimentos registados todas as testemunhas se limitaram a depor conclusivamente sobre o fundo da causa - não houve qualquer doação - pelo que a insubsistência da p.i. para o esclarecimento dos factos essenciais da causa de pedir, evidenciou-se na vacuidade dos depoimentos sobre "encargos" e "obrigações" da sociedade alegados, não identificando nenhuma situação jurídica concreta de créditos de terceiros sobre a sociedade.

Quanto ao segundo vício imputado, a fundada dúvida sobre a existência de uma transmissão fiscal, à luz do disposto no art. 121º do CPT, teve necessariamente de provir de um "non liquet" no domínio dos factos e a FªPª fez prova das operações de levantamento dos valores titulados por cheques sacados sobre a conta da sociedade, levantamentos efectuados em dinheiro pelo sócio endossante, ora recorrente, circunstancialismo exactamente contrário ao estatuído no art. 121º do CPT.

Quanto ao último vício invocado, estando no domínio dos pressupostos tipificados em norma de incidência - art. 3º/1 do CIMSISDD -, na medida em que se mostrou provada nos autos a efectividade de duas transferências de valor pecuniário da conta bancária da sociedade para a esfera patrimonial de um seu sócio através de levantamento ao balcão em dinheiro efectivado pelo próprio, configurou-se uma doação sujeita a imposto sobre as sucessões e doações.

Cumpra decidir.

A primeira crítica que o recorrente dirigiu ao aresto recorrido prendeu-se com o uso que o tribunal de 2ª Instância fez dos seus poderes de apreciação da matéria de facto quando aditou ao probatório factualidade manifestada no auto de notícia levantado ao recorrente, dizendo-o violador das regras que tutelam o *princípio dispositivo* e não autorizado pelo preceito que regula a modificabilidade da decisão de facto em 2ª Instância.

Só teria razão se o tribunal recorrido se tivesse abalanzado a conhecer e a fixar oficiosamente factos que importassem questões fundamentais, as que sendo *essenciais para a resolução do litígio* (1), têm em regra de ser suscitadas pelas partes.

Mas tal não ocorreu, pois o material recolhido para o probatório pela 2ª Instância limita-se a dados colaterais ao facto essencial em causa no processo - a transmissão a título gratuito sobre que incide o imposto liquidado -, comportando-se as respectivas questões como coadjuvantes da resolução da questão que o facto essencial desencadeou.

Tanto assim, que o tribunal que analisou os factos, depois de efectuar o julgado é que veio a considerá-lo confirmado pelos *elementos de prova que fundamentaram os aditamentos efectuados nesta instância* (sic em fls. 180).

São, assim, questões instrumentais, que *podem, em regra, ser suscitadas ex officio* (2), que o juiz pode conhecer na medida em que lhe é permitido saber da correspondente questão fundamental.

(1) Cf. Castro Mendes, Manual de Processo Civil, 1963, p. 338.

(2) Cf. cit. aut., ob. e local.

Sendo que a alteração do probatório em 2ª Instância está franqueado pelo art. 712º/1/a) do CPC, porquanto do processo constam *todos os elementos de prova que serviram de base à decisão sobre os pontos da matéria de facto em causa*.

Invocar-se que a "factualidade" não pode ser dada como provada face ao auto de notícia é alegar erro de julgamento sobre factos.

Ora, tais invocações do recorrente, de pretensos erro na fixação dos factos materiais da causa, causados por se ter, alegadamente, o tribunal permitido dar como provado passagens do teor do auto de notícia, não se inscrevem nos poderes de cognição desta formação *"em processos inicialmente julgados pelos tribunais tributários de 1ª Instância"* nos termos dos arts. 21º/4 do ETAF e 722º/2 do CPC (3), uma vez que não se suscita *ofensa de uma disposição expressa de lei que exija certa espécie de prova para a existência do facto ou que fixe a força de determinado meio de prova.*, mas tão somente de disposições (arts. 346º do CC, 655º/1 do CPC) que regulam o modo de produção de provas livres.

Daí, que a pronúncia de facto da 2ª Instância seja de acatar por este tribunal, que não a pode rever - art. 729º/2 do CPC.

O que prejudica a questão da aplicação do art. 121º do CPT, a qual pressupõe como resultado probatório a dúvida fundada, que ainda é dado de facto a que o tribunal recorrido não chegou.

O recorrente imputa ainda ao aresto recorrido erros vários quando, a seu ver, faz apreciação da ineptidão da petição inicial conhecendo de questão de que não podia conhecer.

Afirme-se, todavia, ser a dita ineptidão nulidade de que não há rasto que tivesse sido conhecida e declarada na dita peça. O que do texto desta decorre é que ao discretar acerca da credibilidade dos elementos de prova carreados e das questões instrumentais da causa, o tribunal refere, a dados trechos (a fls. 174, 175 e 177) que o impugnante não especificou e concretizou na petição quais os reais destinos do valor dos cheques recebidos ou que o mesmo tivesse sido recebido a título de suprimentos e reembolsos, o que seria elemento chave para neutralizar a convicção que se ia formando acerca do bem fundado do suporte fáctico em que assentou a liquidação impugnada.

Logo, do que o tribunal tratou foi de motivos ou argumentos que considerava idóneos para a formação da convicção e resultado probatório e nunca da referida nulidade, que não lhe mereceu a mínima referência.

Ora, não tendo tal questão sido discorrida e decidida pelo tribunal recorrido, da questão sobre a viabilidade do conhecimento da mesma se não conhece porque ao tribunal cabe somente ocupar-se, salvo o conhecimento oficioso que no caso não tem lugar, de questões não prejudicadas pela solução dada a outras, nos termos do art. 660º/2 do CPC.

Termos em que se nega provimento ao recurso.

Custas pelo recorrente, com procuradoria em 50%.

Lisboa, 13 de Novembro de 2002. — *Ernâni Figueiredo* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Alfredo Madureira*.

(3) Cf. Acs deste tribunal de 1.2.94, rec. 16772 e jurisprudência do STJ, de que é exemplo o de 11.4.85, em BMJ 346/215.

## Acórdão de 13 de Novembro de 2002.

### Assunto:

*Notificação a mandatário judicial (art.º 254º n.º 3 do CPC). Recurso jurisdicional. Recurso de revista. Elaboração de acórdão. Remissão. Fundamentação - arts. 713º e 726º do CPC.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- I — *De harmonia com o disposto no art.º 254º n.º 3 do CPC, a carta de notificação de sentença remetida para o escritório do advogado constituído e posteriormente devolvida com nota de "encontra-se ausente" e "não reclamada", ora junta aos autos, não deixa de produzir o efeito legal cominado, isto é, a presunção da notificação da parte no terceiro dia posterior ao do registo, ou no primeiro dia útil seguinte.*
- II — *Discutindo o recorrente as mesmas questões colocadas e decididas pelo TCA mediante formulação de idênticas conclusões, pode o Tribunal de Revista, o Supremo Administrativo, limitar-se a remeter para fundamentação do aresto recorrido e confirmar o decidido, de harmonia, aliás, com o disposto nos arts. 713º n.º 5 e 726º do CPC.*

Recurso n.º 740/02. Recorrente: Sociedade de Prod. e Educação Social, SA; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.<sup>mo</sup> Conselheiro Alfredo Madureira.

Em conferência, acordam os Juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.

Inconformada com o acórdão do Tribunal Central Administrativo que lhe negou provimento ao recurso jurisdicional que antes interpusera do despacho do Meritíssimo Juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância da Guarda, que, por sua vez, lhe indeferiu o pedido de repetição da notificação da sentença proferida nos autos de Impugnação Judicial de liquidações adicionais de IVA dos anos de 1988 a 1991, dele interpôs recurso para esta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, a Impugnante Sociedade de Produção e Educação Social, SA, nos autos convenientemente identificada.

Perseguindo a revogação do impugnado julgado e a consequente repetição da questionada notificação, apresentou tempestivamente as respectivas alegações de recurso, formulando, a final, as seguintes conclusões:

I - *O Tribunal Central Administrativo, na senda do despacho da 1ª Instância da Guarda, admitiu que os factos alegados e documentalmente atestados configuravam e preencheram um caso de "justo impedimento" por parte do mandatário da agravante;*

II - *O internamento hospitalar prolongado na "UTIC - Hospital de Santa Maria" e uma convalescença demorada impeditiva de o enfermo se deslocar de sua casa para fora, indiciam e/ou alicerçam um facto notório do conhecimento officioso (nº3 do art.º 146º do C.P.Civil);*

III - *A notificação de uma Sentença supõe e consiste em dar conhecimento dos seus termos e decisão à notificanda.*

IV - *"Praticar o acto fora do prazo" uma vez verificado o justo impedimento (cf. nº 2 do art.º 146º do C. P. Civil) significa, na hipótese que nos ocupa, recorrer, eventualmente, de uma Sentença quiçá desafecta;*

V - *Ora, ninguém se apresenta a recorrer de uma Sentença de que não tem conhecimento (facto notório);*

VI - *A agravante não se limitou a requerer a "repetição da notificação" por isso que logo, inafastavelmente, declarou pretender "... conhecer do conteúdo da referida Sentença e poder assistir a sua Constituinte...";*

VII - *O direito de acesso aos Tribunais ou à tutela jurisdicional, condensado no nº 1 do art.º 20º da Constituição da República, implica a garantia de uma protecção jurisdicional eficaz ou de uma tutela judicial efectiva (Acórdão do S.T. Justiça, 21.10.97, in Col. Jur., ano V, tomo III, págs. 85/86);*

VIII - *Não deve nem pode faltar fundamento legal para que se conheça de uma sentença que nos diga respeito, porquanto - "No conteúdo do direito fundamental de acesso aos tribunais, vai implicado, já que constitui um seu corolário, o direito que existe às partes de um processo judicial de conhecerem efectivamente as decisões que lhes digam respeito" (Acórdão do S. Trib. da Justiça acima referenciado);*

IX - *Absolutamente relevante na controvérsia aduzida é o disposto no art.º 64 do C. de Proc. Tributário, que estabelece.*

*"1. Os actos em matéria tributária que afectam os direitos e interesses legítimos dos Contribuintes só produzem efeitos em relação a estes quando lhes sejam notificados.*

*2. As notificações conterão sempre a decisão, os seus fundamentos e meios de defesa e prazo para reagir contra o acto notificado...)*

X - *O recente Acórdão do tribunal Pleno do Venerando Supremo Tribunal Administrativo (16.05.00) publicado nos "Acórdãos Doutrinários do S.T.Administrativo" nº 479, ano XL págs. 1479 e segs.) veio percutientemente, firmar a tese de que o regime das disposições conjugadas dos artigos 254º n.ºs 1 e 3 do C. P. Civil e art.º 1º do Dec.- Lei nº 121/76, de 11 de Fevereiro, tem "insita a possibilidade do conhecimento efectivo do acto ou facto constante da notificação" (sic);*

XI - *A recorrente não pode, assim, considerar-se regularmente notificada só pela circunstância de a carta registada ter percorrido as vias e trâmites da ida-e-volta;*

XII - *As presunções contidas nos nºs 2 e 3 do art. 254º do C.P.Civil foram ilididas pelo notificando: perseverar em omitir a repetição do expediente notificante configura uma nulidade com influência incontornável no exame e na decisão da causa, com as consequências legais (nº1 do art.º 201º, idem).*

XIII - *Ao recusar a repetição da expedição postal da notificação de uma sentença, o Douro despacho fez errada aplicação do art.º 146º do C. P. Civil, com descaso do comando insito no nº1 do art.º 20º da C. República e desatendendo o estabelecido nos art.º 64º e 67º do C. Proc. Tributário, com directa lesão do previsto no art.º 254º do C. Proc. Civil, máxime, no seu nº4, o que se repercute, consequentemente, na sequele sancionatória do nº1 do art.º 201º do C.P.Civil, posto que a irregularidade cometida influi no exame e na decisão da causa, com violação dos direitos e garantias que informam o estatuto de todos os contribuintes.*

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Ex.<sup>mo</sup> Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal emitiu depois sucinto mas douto parecer opinando pelo pro-



vimento do presente recurso, sufragando entendimento de que, *in casu*, se verifica ocorrer a excepção prevista no n.º 4 do citado e aplicado art.º 254º do CPC.

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

O tribunal ora recorrido deu por assente a factualidade que o TT de 1ª Instância fixara, a saber, que:

a) *A ora recorrente veio deduzir impugnação judicial em 25.10.1993 e juntou procuração forense a favor do Exmº Senhor Dr. Manuel Acácio dos Santos Trigo, Advogado, com escritório na Rua Duque de Palmela nº 27 - 4º Esquerdo, 1200 Lisboa ... - petição inicial e doc. de fls. 23;*

b) *Em 2.6.2000 foi proferida a sentença final que expedida a notificação para o mesmo Exmº Mandatário e para a morada supra, foi devolvida, com a indicação "encontra-se ausente ... 21.6.00, Não reclamada" - fls. 262 e 263 dos autos;*

c) *Por requerimento entrado no Tribunal Tributário da Guarda em 2.8.2000 o mesmo Exmº Mandatário, veio requerer, ... se digne providenciar no sentido de esse Tribunal repetir a pretendida notificação, a fim de conhecer do conteúdo da referida sentença e poder assistir a sua contribuinte ... invocando, para o efeito, tendo estado hospitalizado desde 14 de Maio a 21 de Junho último - req. de fls. 269;*

d) *Foi então proferido o despacho de fls. 289 e 290 — despacho recorrido — em que se indeferiu tal pretensão.*

Mais lhe aditando, nesta sede, a que aquele Tribunal também considerara para indeferir a pretensão da Impugnante e Recorrente, designadamente que:

*o mandatário constituído da impugnante foi internado na UTIC em 15.5.00 com diagnóstico de angina instável e AVC e que teve alta em 21.6.00, justamente o dia em que o funcionário dos correios se dirigiu ao seu escritório com a carta registada para notificação da sentença, deixando aviso. Não tendo sido reclamada, veio devolvida em 3.7.00."*

*E que " ... Não é oferecida qualquer prova sobre o estado de saúde daquele mandatário nos dias subsequentes ao da alta clínica, mas não nos custa conceder que estivesse retido em convalescença prolongada, impossibilitado de se deslocar ao seu escritório, atenta a natureza da doença e o teor da declaração junta a fls. 281/281 v."*

E, assim, houve por bem julgar improcedente o recurso jurisdicional que então apreciava, mantendo a sindicada decisão do TT de 1ª Instância, pois se acolheu e deu guarida ao entendimento antes expresso de que " ... não é a prática de um acto fora de prazo nos termos do n.º 2 do art.º 146º citado que se requer.

*Requer-se, isso, sim, que o tribunal repita um acto: a notificação da sentença. E para isso não há fundamento legal.*

*A notificação encontra-se efectuada nos moldes legais e produziu os seus efeitos - art.º 66º do Código de Processo Tributário (...) e 254º n.º 3 do Código de Processo Civil. Nenhum fundamento existe, assim, para renovar um prazo de recurso.*

*A lei permitia que, verificado o justo impedimento, a parte viesse praticar o acto fora do prazo, mas não que veja renovado o prazo para, querendo, praticar o acto."*

Circunstância que, como se anotou, só por si e dada a bondade e acerto jurídicos subjacentes, viabilizaria julgado confirmatório, quer

quanto aos fundamentos, quer quanto à decisão, nos termos do art.º 713º n.º 5 do CPC, mais se lhe aditando que:

a) a norma do art.º 254º n.º 3 do CPC dispõe expressamente que a notificação não deixa de produzir efeito pelo facto de o expediente ser devolvido ... não se podendo pensar em aplicar a disciplina do seu n.º 4 sem que primeiro se aplique a do seu n.º 3,

b) e que esta, que presume a notificação como efectuada nos termos que prescreve não se revela contrária a qualquer norma constitucional, como aliás o TC já teve oportunidade de decidir - cfr. acórdão publicado no DR II Série de 25.7.98, pág. 10408 e segts., e que

c) esse é ainda o sentido que este STA- Secção de Contencioso Tributário - vem acolhendo em sede decisória em casos análogos, designadamente nos acórdãos de 2.5.2001, 20.6.2001 e de 10.10.2001, respectivamente nos processos n.º 25.869, 25.950 e 25.977.

É contra o assim decidido que continua a insurgir-se a Impugnante e ora Recorrente nos termos das transcritas conclusões do presente recurso jurisdicional, conclusões que, em bom rigor, mais não integram do que reprodução da argumentação antes sufragada e submetida à apreciação do tribunal recorrido e que, neste, como se deixa relatado, não logrou qualquer acolhimento.

Daí que o presente recurso esteja, tal como se mostra instruído, irremediavelmente condenado ao insucesso.

Na verdade embora não seja caso de se não conhecer do seu objecto por, ainda assim, ser de considerar verificada a necessária antítese discursiva,

Sempre e de harmonia com o disposto nos arts. 713º n.º 5 e 726º do CPC, dada a bondade e acerto da impugnada decisão que, aliás, recolhe entendimento convergente da jurisprudência desta Secção e do Tribunal Constitucional, importa apenas, em sede decisória, remeter, como efectivamente se remete, pura e simplesmente, " ... para os fundamentos da decisão impugnada. " e, consequentemente,

Negar provimento ao presente recurso jurisdicional, confirmando antes e integralmente o aresto com ele impugnado,

Tanto mais que, ao contrário do sustentado pelo Recorrente e pese embora a concordância que, no ponto, lhe concede o Ilustre Procurador Geral Adjunto, as presunções legais estabelecidas nos números 2 e 3 do questionado art.º 254º do CPC, tal como aliás vem decidido e decorre do probatório fixado e assente, não foram ilididas pelo notificado, uma vez que, para tanto e nos termos do expressamente estatuído pelo n.º 4 do citado preceito, imperioso se tornava que demonstrasse " ... que a notificação não foi efectuada ou ocorreu em data posterior à presumida, por razões que lhe não sejam imputáveis. " (sublinhado nosso). E vai nesse sentido também a jurisprudência da Secção - cfr., entre outros, os acórdãos de 10.10.2001, processo n.º 25.977 e de 05.02.2001, processo n.º 25.869.

Pelo exposto, acordam os Juízes desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao presente recurso jurisdicional, confirmando antes o aresto com ele impugnado.

Custas pela Recorrente, fixando a procuradoria em 50%.

Lisboa, 13 de Novembro de 2002. — *Alfredo Madureira* (Relator) — *Brandão de Pinho* — *Almeida Lopes*.

## Acórdão de 13 de Novembro de 2002.

### Assunto:

*Direito aéreo. Avião de turismo. Custo fiscal.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- I — *Em direito aéreo ou aeronáutico, avião de turismo é todo aquele que nem é de transporte público nem de trabalho ou carga aérea;*
- II — *O conceito de avião de turismo utilizado na lei fiscal (arts. 32º, nº 1, al. f) e 41º, nº 1, al. f), do CIRC, vigente em 1989) tem um sentido diferente daquele que é utilizado no direito aéreo;*
- III — *O conceito fiscal de avião de turismo deve atender à substância económica dos factos tributários.*

Recurso n.º 777/02. Recorrente: RAR-Refinarias de Açúcar Reunidas, S.A.; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.<sup>mo</sup> Conselheiro Almeida Lopes.

Com fundamento em deverem ser considerados custos fiscais as despesas com um avião e alguns donativos que são quotizações pagas, a contribuinte RAR-Refinarias de Açúcar Reunidas, S. A., com sede na Rua Manuel Pinto de Azevedo, 272, Porto, deduziu impugnação judicial contra o valor da matéria colectável que lhe foi fixada em IRC relativamente ao exercício de 1989.

Por sentença de fls. 101 e seguintes, o Tribunal Tributário do Porto (2º Juízo) julgou a impugnação improcedente, pois nem considerou como custo as despesas do avião (que é de turismo) nem os donativos.

Não se conformando com esta sentença, dela recorreu a contribuinte para este STA, tendo apresentado as suas alegações de fls. 114 e seguintes, nas quais concluiu que a sentença é nula por ter conhecido de questão que não podia conhecer e que deve ser revogada pelo facto de as despesas com o avião deverem ser consideradas como custo para efeitos fiscais. A decisão sobre os donativos foi abandonada no recurso.

Não houve contra-alegações.

O M<sup>o</sup>P<sup>o</sup> não se pronunciou, posto o que autos foram aos vistos, cumprindo decidir a questão da nulidade da sentença e a questão de mérito.

Estão provados os factos constantes da sentença recorrida, que não foram impugnados.

A primeira questão de que cumpre conhecer é a da eventual nulidade da sentença recorrida.

Entende a sentença que tendo o acto recorrido assentado num certo fundamento de direito, o M<sup>o</sup> Juiz a quo teria que limitar-se a verificar a legalidade desse fundamento e não a decidir com base em fundamento diferente. Concretamente, a Administração serviu-se do disposto no artº 23º do CIRC, quando o tribunal de 1ª instância se serviu dos artºs 32º, nº 1, al. f) e 41º, nº 1, al. f) do CIRC.

Não tem razão a recorrente. O facto de o tribunal se ter servido de outras disposições legais para decidir como decidiu não inquina a sentença de nulidade. De facto, o tribunal é livre na indagação, interpretação e aplicação das regras de direito, não estando vinculado

às regras de direito invocadas pela Administração ou pelos contribuintes (artº 664º do CPC).

Invocar um fundamento jurídico novo não é o mesmo que decidir questão nova, pois fundamentos e questões são coisa diferente. Nem sequer se pode dizer que o tribunal está a fazer dupla administração, pois iura novit curia.

Nem sequer é necessário fazer referência ao princípio do aproveitamento dos actos tributários, pois compete ao tribunal aplicar aos factos o regime jurídico que considerar mais adequado.

Em conclusão: a sentença não é nula nos termos do artº 125º do CPPT.

Vejamus a questão de mérito.

Entende a recorrente que a sentença enferma de erro de julgamento por errada interpretação da lei fiscal sobre custos com despesas com aviões.

Este STA já se pronunciou sobre uma questão de direito igual à posta neste processo e entre as mesmas partes, sendo o aqui relator o mesmo. Tal aconteceu no acórdão de 7.11.01, proferido no Procº nº 25 624. Nesse acórdão sustentaram-se as seguintes teses:

I - Em direito aeronáutico, avião de turismo pode ser considerado um avião com a finalidade de efectuar voos para viagens turísticas, nos termos do artº 4º, nº 2, al. d) do Decreto-Lei nº 274/77, de 4 de Julho, e da Portaria nº 313/84, de 25 de Maio;

II - O conceito de avião de turismo utilizado na lei fiscal (artºs 32º, nº 1, al. f) e 41º, nº 1, al. f), do CIRC, vigente em 1991 (agora, em 1989), tem um sentido diferente daquele que é utilizado no direito aeronáutico;

III - O conceito fiscal de avião de turismo deve atender à substância económica dos factos tributários.

Esta jurisprudência é de manter neste caso, pois nada se alterou e a recorrente não fez a demonstração da falta de acerto dessas considerações e interpretações.

Agora acrescentamos apenas mais uma consideração de direito aéreo. As aeronaves privadas, relativamente ao seu emprego, distinguem-se em aeronaves de transporte público, aeronaves de carta aérea e aeronaves de turismo. São aeronaves de trabalho ou carga aérea aquelas que, entre outras funções, servem para voos para actividade económica ou profissional diversa do transporte de passageiros. São aeronaves de turismo as destinadas a fins diversos do transporte público ou do trabalho ou carga aérea (cfr. Diritto Aereo, de Giorgio De Stefani, Roma 2002, págs. 96 e 97).

Trata-se de conceitos do direito aéreo ou aeronáutico que não interferem com o conceito fiscal de avião de turismo, na concreta norma tributária em que esse conceito foi utilizado.

Contrariamente ao sustentado pela recorrente, as normas constantes dos artºs 32º, nº 1, al. f) e 41º, nº 1, al. f), do CIRC, na versão vigente em 1989, não são inconstitucionais, pois não violam os artºs 106º, nº 2, 107º, nº 3, e 168º, nº 2, da CRP (versão anterior à revisão de 1997).

Deste modo, improcedem todas as conclusões do recurso.

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

Custas pela recorrente, com 50% de procuradoria.

Lisboa, 13 de Novembro de 2002. — Almeida Lopes (Relator) — António Pimpão — Mendes Pimentel.

## Acórdão de 13 de Novembro de 2002.

### Assunto:

*Caducidade da garantia.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*Não sofre de inconstitucionalidade a norma constante do artº 11º da Lei 15/2001, de 5-6, ao não estabelecer efeitos retroactivos à caducidade da garantia regulada pelo artº 183º-A do CPPT.*

Recurso n.º 898/02. Recorrente: Ipocork - Ind. de Pavimento e Decoração, SA; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.<sup>mo</sup> Conselheiro António Pimpão.

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

1. Ipocork - Ind. de Pavimentos e Decoração, S.A., recorre da decisão que, no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Aveiro, indeferiu a requerida declaração de caducidade da garantia prestada por ainda não haver decorrido, no processo em análise, o prazo estabelecido na lei para esse efeito.

Alegou formulando as seguintes conclusões:

I - O despacho de indeferimento do pedido de caducidade da garantia bancária prestada no processo de execução fiscal n.º 4170-94/100402.6 deve ser revogado por violar o disposto no artigo 183º - A do CPPT, uma vez que o prazo de 2 anos da apresentação da impugnação judicial, sem que esta esteja decidida em 1ª Instância já decorreu.

II - O Artigo 11º da Lei n.º 15/2001 de 05 de Junho é inconstitucional por violação do disposto nos artigos 2º, 13º, 18º, n.º 2 e 103º da CRP por não haver razão para distinguir entre os processos novos e os em curso à data da entrada em vigor da Lei n.º 15/2001 de 05 de Junho, já que as razões de justiça material que valem para os novos processos se aplicam igualmente aos processos em curso.

III - O Artigo 52º da LGT é inconstitucional por violação do disposto nos artigos 18º, n.º 2 e 103º, n.º 3 da CRP, já que não há razão suficiente para exigir garantia quando não está em causa um interesse do Estado que só existe quando há motivo para reear a dissipação ou ocultação de bens que constituem a garantia geral do crédito do Estado.

IV - O pedido de indemnização por prestação indevida da garantia bancária é atempado e cabível, devendo a mesma ser fixada pelo Tribunal de 1ª Instância em decorrência da nulidade da mesma prestação, nulidade que decorre directamente do disposto no artigo 103º, n.º 3 da CRP ao dispor que ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não tenham sido criados nos termos da Constituição.

V - Deve o presente recurso ser julgado procedente com a revogação do despacho recorrido, por violação do disposto no artigo 183º-A do CPPT e determinado ao Tribunal Tributário de 1ª Instância que declare a caducidade requerida com a consequente fixação da indemnização pela prestação da garantia. Requer ainda que sejam declarados inconstitucionais os artigos 11º da Lei n.º 15/2001 de 5 de

Junho e o artigo 52º da LGT por violação do disposto nos artigos 2º, 13º, 18º, n.º 2 e 103º da CRP.

2. A decisão de fls. 43 e 44 indeferiu a requerida declaração de caducidade da garantia prestada por ainda não haver decorrido, no processo em análise, o prazo estabelecido na lei para esse efeito.

Sustentou, para tanto, que:

De acordo com o artº 12º do Código Civil a lei só dispõe para o futuro e, ainda que lhe seja atribuída eficácia retroactiva, presume-se que ficam ressalvados os efeitos já produzidos pelos factos que a lei se destina a regular.

O artº 12º da Lei 15/2001, de 5 de Junho, não determinou qualquer aplicação retroactiva do Código de Procedimento e Processo Tributário, em matéria adjectiva.

O artº 11 da Lei 15/2001, de 5 de Junho, estabeleceu um regime de transição para que todos os processos pendentes venham a ser processados segundo as mesmas normas, não se descortinando em que possa consistir a invocada inconstitucionalidade desse normativo, dado que apenas trata de forma desigual o que é desigual, não violando, por isso qualquer princípio de igualdade.

Quer a referida norma do artº 11º da Lei 15/2001, de 5 de Junho, quer a norma do artº 52º da Lei Geral Tributária, apresentam-se com conformidade à Constituição, determinando, cautelarmente, a necessidade de prestação de caução para suspender a execução.

Em causa estão apenas medidas cautelares de ordem patrimonial tendo sempre o contribuinte direito de obter indemnização contra o estado quando possa vir a demonstrar que o processo de execução fiscal contra si instaurado, em concreto, carecia de fundamento legal, e lhe causou dano.

Indefiro pois a requerida declaração de caducidade.

3.1. A recorrente sustenta que o despacho de indeferimento do pedido de caducidade da garantia bancária deve ser revogado por violar o disposto no artigo 183º - A do CPPT, uma vez que o prazo de 2 anos da apresentação da impugnação judicial, sem que esta esteja decidida em 1ª Instância já decorreu, que o artigo 11º da Lei n.º 15/2001 de 05 de Junho é inconstitucional por violação do disposto nos artigos 2º, 13º, 18º, n.º 2 e 103º da CRP por não haver razão para distinguir entre os processos novos e os em curso à data da entrada em vigor da Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho, já que as razões de justiça material que valem para os novos processos se aplicam igualmente aos processos em curso, que o artigo 52º da LGT é inconstitucional por violação do disposto nos artigos 18º, n.º 2 e 103º, n.º 3 da CRP, já que não há razão suficiente para exigir garantia quando não está em causa um interesse do Estado que só existe quando há motivo para reear a dissipação ou ocultação de bens que constituem a garantia geral do crédito do Estado.

Acrescenta, ainda, que o pedido de indemnização por prestação indevida da garantia bancária é atempado e cabível, devendo a mesma ser fixada pelo Tribunal de 1ª Instância em decorrência da nulidade da mesma prestação, nulidade que decorre directamente do disposto no artigo 103º, n.º 3 da CRP ao dispor que ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não tenham sido criados nos termos da Constituição.

A decisão recorrida indeferiu a requerida declaração de caducidade da garantia prestada por ainda não haver decorrido, no processo em análise, o prazo estabelecido na lei para esse efeito.

3.2. Conforme resulta da certidão com que se iniciam os presentes autos esta requerida declaração deu entrada em juízo em 30-10-2001 e a impugnação havia sido apresentada em 16-5-1994.

Refere a recorrente (requerimento de fls. 1) que prestou garantia em 29-7-1994.

Conforme sustenta a decisão recorrida quando foi requerida declaração de caducidade da garantia prestada (em 30-10-2001) ainda não havia decorrido, no processo em análise, o prazo de 2 anos a que se refere o indicado artº 183º-A do CPPT, contado a partir da data da entrada em vigor deste preceito normativo, uma vez que este preceito foi aditado ao CPPT pela Lei 15/2001, de 5-6.

Acrescenta a decisão recorrida que a este preceito normativo não foi atribuída eficácia retroactiva pelo que não tinha, ainda, decorrido o prazo de dois anos a que se reporta o artº 183º-A do CPPT, quando foi requerida a declaração de caducidade.

3.3. Sobre a questão em apreço pronunciou-se já por diversas vezes este STA firmando orientação que de perto se acompanha (cfr., entre outros STA 9-10-2002, Rec. 896-02, STA 16-10-2002, Rec. 1123-02, e STA 16-10-2002, Rec. 895-02).

Nesta perspectiva entende-se, contrariamente ao sustentado pela recorrente que o artigo 11º da Lei n.º 15/2001 de 05 de Junho não é inconstitucional por violação do disposto nos artigos 2º, 13º, 18º, n.º 2 e 103º da CRP uma vez que existe razão material bastante para distinguir entre os processos novos e os em curso à data da entrada em vigor da Lei n.º 15/2001 de 05 de Junho.

Com efeito estabelecendo o art.º 183º-A do Código de Procedimento e de Processo Tributário, introduzido pela Lei 15/2001, um prazo de caducidade da garantia prestada não ofende os princípios da justiça material, da igualdade e da proporcionalidade, consagrados nos art.ºs 2º, 13º, 18º n.º 2, nem o art.º 103º, da Constituição da República Portuguesa, a limitação estabelecida no art.º 11º da mesma Lei n.º 15/2001 desses prazos, relativamente aos processos pendentes contando-se os referidos prazos a partir da entrada em vigor da nova lei e não a partir do momento em que os processos foram instaurados.

Na verdade não existe uma obrigação constitucional de retroactividade das normas constitutivas de efeitos jurídicos favoráveis fora do âmbito penal (cfr. art.º 29º n.º 4 da CRP) e de outros domínios de natureza sancionatória.

E no que respeita à caducidade da garantia não existe norma constitucional que imponha a sua aplicação retroactiva ao que acresce que igualmente não impõe tal retroactividade o princípio da protecção da confiança ou da boa fé jurídicas, ínsitos no princípio do Estado de Direito Democrático, afirmado no art.º 2º da CRP.

Este preceito pressupõe a manutenção do regime vigente até à altura da entrada em vigor do regime inovatório.

Igualmente não resulta tal retroactividade do princípio da segurança jurídica o qual implica que a lei vigora apenas para o futuro.

Nem tal resulta do princípio da igualdade ao proibir o estabelecimento de distinções assentes em qualquer das categorias enunciadas no n.º 2 do art.º 13º da CRP ou ao obrigar a tratar igualmente o que materialmente é igual e a tratar desigualmente o que é desigual, não estabelecendo distinções materialmente infundadas.

E, por isso, razoável e materialmente fundado que o legislador determine que o prazo de caducidade da garantia a que se refere o art.º 183º-A do CPPT seja contado a partir da data em que tal

preceito normativo entrou em vigor não contando o tempo já decorrido nos processos pendentes.

Como se escreveu no último acórdão citado estando a caducidade “assente no pressuposto da exigência aos serviços de uma maior celeridade na decisão das questões relacionadas com a legalidade das dívidas garantidas, só será de exigir tal celeridade aos serviços daí para o futuro” ao que acresce que a “opção legislativa de não retroactividade encontra ainda explicação material no respeito pela avaliação do risco de não cobrança das dívidas então feito pelo legislador, em termos de só ser possível assumir esse risco para o futuro, mas já não para o passado”.

Daí que o art.º 11º da Lei n.º 15/2001 não ofende os invocados preceitos constitucionais não podendo ser deferida a pretensão da recorrente de caducidade da garantia à data em que foi apresentado o requerimento da recorrente com base no tempo que havia decorrido desde a data da sua prestação pois que a caducidade só ocorre depois de decorrido o necessário prazo após a entrada em vigor do mencionado preceito normativo.

3.4. Entende-se que não viola a exigência prevista no art.º 52º n.º 2 da LGT, a prestação de garantia idónea, nos termos das leis tributárias para a suspensão da execução da prestação tributária, os art.ºs 18º n.º 2 e 103º n.º 3 da Constituição da República Portuguesa.

Com efeito o dever de pagar impostos é um dever geral dos cidadãos cuja consagração se encontra constitucionalmente prevista nos art.ºs 12º n.º 1, 103º e 104º da CRP constituindo uma limitação pretendida pela Constituição ao direito de propriedade. Por isso o dever de pagar os impostos que tenham sido criados nos termos da Constituição não viola o direito de propriedade ao que acresce que a prestação da caução não é uma “obrigação que esteja a ser exigida ao contribuinte a título de imposto, pois não comparticipa de nenhum dos elementos que são supostos constitucionalmente como enformando tal obrigação - prestação pecuniária, unilateral, definitiva, coactiva, sem carácter sancionatório, exigida para a satisfação das necessidades públicas” uma vez que “constitui um simples instrumento jurídico que é dado ao contribuinte de poder suspender o processo de cobrança do imposto que lhe foi liquidado em caso da existência de uma controvérsia sobre se esse imposto é ou não legalmente devido ... perante a administração, e enquanto esse litígio não for resolvido”.

É que em lugar do pagamento imediato do imposto pretende a lei que, com a prestação da garantia, não seja atingido imediatamente o seu património até que esteja definitivamente esclarecida a legalidade da dívida cujo pagamento lhe está sendo exigido.

E a exigência de prestação de garantia respeita o princípio da proporcionalidade consagrado no art.º 18º n.º 2 da CRP.

É que em lugar da exigência do pagamento imediato da dívida a lei tentou restringir ao indispensável a ofensa ao direito de propriedade do executado pois que se trata de “um instrumento, cuja utilização se mostra cingida apenas ao necessário, da realização, no processo de execução fiscal, do princípio da efectividade da tutela judicial do direito do credor do imposto, pois que por ela este poderá aspirar à efectiva cobrança da dívida, independentemente da qualidade do seu prestador”.

Na verdade não se encontra consagrado a favor do administrado “o direito de não garantir a dívida cuja legalidade discute”.

É a própria lei que, mediante a prestação de caução, precedida de impugnação, permite ao contribuinte impedir o pagamento imediato do imposto.

Nesta perspectiva não se descortina em que sentido podia ocorrer a invocada limitação desproporcionada ao direito de propriedade como igualmente não se mostra violado o princípio da igualdade.

Com efeito a exigência da prestação de caução visa a obtenção de uma garantia em substituição do património do executado que constitui a garantia comum dos credores mas não limitando ou inviabilizando a gestão e disposição do mesmo património.

E não ocorre a invocada desproporcionalidade da exigência da prestação de caução e, conseqüentemente, a violação do art.º 18º n.º 2 da CRP, pelo facto de a lei admitir a sua caducidade ao fim do período de tempo a que se refere o art.º 183º-A do CPPT não sendo, por esse facto, dispensável.

Como se escreveu no primeiro dos acórdãos indicados “essa caducidade não se baseia aqui na desnecessidade da garantia, mas numa ponderação de valores diferentes, quais sejam os de devolver para o Estado os riscos de uma não boa cobrança do imposto quando esta não ocorra dentro desses prazos, pois que isso, a suceder, apenas acontecerá por virtude do deficiente funcionamento dos seus serviços de administração executiva e de administração da justiça na resolução dos litígios onde se questiona a legalidade da dívida do imposto”.

Verificando-se não ocorrerem as inconstitucionalidades suscitadas nem sofrendo o acto de prestação da garantia da ilegalidade que a recorrente lhe imputa não tem esta direito de indemnização dos custos incorridos com a prestação da caução.

4. Termos em que se acorda em negar provimento ao recurso. Custas pela recorrente fixando-se em 50% a procuradoria.

Lisboa, 13 de Novembro de 2002. — *António Pimpão* (relator) — *Mendes Pimentel* — *Vitor Gomes*.

## Acórdão de 13 de Novembro de 2002.

### Assunto:

*Tarifa de conservação de esgotos. Taxa.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*A tarifa da conservação de esgotos é uma verdadeira taxa e não um imposto, pois é uma receita bilateral e não unilateral.*

Recurso n.º 973/02. Recorrente: Lusomundo - Soc. de Investimento Imobiliários, SGPS, SA; Recorrida: Câmara Municipal de Lisboa; Relator: Ex.<sup>mo</sup> Conselheiro Dr. Almeida Lopes.

Com fundamento em extinção por incorporação da norma de incidência do contributo para a Conservação da Rede de Esgotos, em errónea qualificação de direito e de facto da realidade e situação tributária, em incompetência da entidade que fez a liquidação, em inconstitucionalidade do DL 442-C/88 e em violação do princípio do

Estado de Direito e do artigo 106.º da CRP, LUSOMUNDO-SOCIEDADE DE INVESTIMENTOS IMOBILIÁRIOS, SGPS., S.A. com sede na Praça da Alegria, n.º 22 - 1.º, 1250 Lisboa, deduziu impugnação judicial contra o acto de liquidação de 2 769 788\$00 de Tarifa de Conservação de Esgotos, relativa ao ano de 1995, praticado pela Câmara Municipal de Lisboa.

Por sentença de fls. 157 e seguintes, o 5.º Juízo do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa julgou a impugnação improcedente, após concluir que a espécie tributária impugnada é uma taxa e não um imposto.

Não se conformando com esta sentença, dela recorreu a impugnante para o TCA, tendo apresentado as suas alegações de fls. 180 e seguintes, nas quais concluiu que a espécie tributária em causa é um imposto e não uma taxa, que mesmo que fosse taxa tinha sido absorvida pela contribuição autárquica, que a norma de incidência é inconstitucional ou viola o princípio da proporcionalidade.

A CML contra-alegou, sustentando a sentença recorrida (fls. 202 e seguintes).

Por acórdão de fls. 216 e seguintes, o TCA declarou-se incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso, pelo facto de o mesmo ser restrito a matéria de direito.

Remetido o processo a este STA, o M.ºP.º emitiu douto parecer nos termos do qual se deve negar provimento ao recurso.

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

- a quantia liquidada diz respeito à tarifa de conservação de esgotos referente ao ano de 1995;
- essa quantia é de 2 769 788\$00 e é um somatório de várias quantias parcelares;

- a 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.

Vejam-se a questão de mérito do recurso.

O primeiro problema que há que resolver é o da natureza jurídica da espécie tributária em causa: taxa ou imposto?

Este STA tem uma jurisprudência uniforme no sentido de estamos em face de uma taxa e não de um imposto.

Está em causa o Decreto n.º 31 674, de 22.11.41, que define os princípios relativos às redes de saneamento e se particularizam as normas a seguir pelas câmaras municipais no que respeita aos encargos de construção e de conservação das mesmas redes, a Portaria n.º 11 338, de 8 de Maio de 1946, que aprovou o Regulamento das Canalizações de Esgotos, bem como o Regulamento Geral das Canalizações de Esgotos da cidade de Lisboa aprovado em reunião da Câmara Municipal em 22.6.1960, alterado através do Edital 60/90, de 19 de Julho.

No acórdão de 2.5.96, publicado na *Revista de Legislação e de Jurisprudência* Ano 129.º, n.º 3871, pág. 296, com anotação favorável do Prof. Teixeira Ribeiro, em *Ciência e Técnica Fiscal* n.º 383, pág. 293, e nos *AD* n.º 420, pág. 1420, este STA entendeu que a Tarifa de Conservação de Esgotos é uma verdadeira taxa, ainda que a lei lhe chame de tarifa.

Nesta sede, este STA limita-se a remeter para a fundamentação desse acórdão. Não há razões para alterar essa jurisprudência.

Esta taxa nunca foi absorvida pelo Código da Contribuição Autárquica, pois esta contribuição é um imposto sobre o património

que nada tem a ver com as taxas calculadas em função do valor dos prédios.

Não estando nós em face de um imposto, mas de uma taxa, não se verificam as inconstitucionalidades apontadas pela recorrente.

Não há violação do princípio da proporcionalidade, pois vem dado como provado que a taxa aplicada para pagamento do serviço público prestado pela CML foi de 0,25% sobre o valor patrimonial dos imóveis.

Deste modo, improcedem todas as conclusões do recurso.

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

Custas pela recorrente, com 50% de procuradoria.

Lisboa, 13 de Novembro de 2002. — *Almeida Lopes* (relator) — *António Pimpão* — *Mendes Pimentel*.

### Acórdão de 13 de Novembro de 2002.

#### Assunto:

*Direito de audição. Contribuição especial.*

#### Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Sempre que ocorra qualquer das hipóteses referidas no art.º 60º n.º 1 da LGT é obrigatória a audição do contribuinte, sob pena de preterição de formalidade essencial.*
- 2 — *A hipótese de dispensa da audição por a liquidação se efectuar com base na declaração do contribuinte, prevista no n.º 2 do art.º 60º da LGT, apenas ocorre quando para a prática do acto de liquidação a administração não precisa de lançar mão de elementos que são exteriores à declaração feita pelo contribuinte.*
- 3 — *No caso da contribuição especial a que se refere o Regulamento anexo ao DL. n.º 43/98, de 3 de Março em que, segundo o tipo tributário aí conformado, existe um acto de determinação da matéria colectável que entra em regra de conta com elementos não declarados pelo contribuinte, entre os quais um deles fixado em avaliação feita por uma comissão (art.º 2º), não se pode considerar como dispensada a audição do contribuinte, mesmo que um dos membros dessa comissão seja o próprio contribuinte ou um seu representante.*

Recurso n.º 977/02-30. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrida: Spensa-Empreendimentos Imobiliários, L.da; Relator: Juiz Conselheiro 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 1ª Instância do Porto (1º Juízo 2ª Secção), de 19/04/2002, que julgou procedente a impugnação judicial

deduzida pela sociedade SPENSA-EMPREENHIMENTOS,LDA, anulou o acto de liquidação da contribuição especial do montante de 1 105 049\$00 e ordenou a sua restituição à impugnante, acrescida de juros indemnizatórios à taxa legal, desde 28/06/01 e até à data da emissão da nota de crédito, dela recorre directamente para esta formação judicial, pedindo a sua revogação.

2. A recorrente refuta o decidido com base nas razões expendidas nas suas alegações de recurso e que se mostram sintetizadas nas seguintes conclusões:

«1. "In casu", tendo a liquidação da contribuição especial sido efectuada com base na declaração do contribuinte e a avaliação do imóvel constante da declaração sido concretizada na presença do representante do interessado, indicado no Q. 10 da declaração, o qual participou directa e activamente no acto, não haveria lugar ao direito de audição previsto no n.º 1 do art.º 60º da LGT, por verificação da hipótese prevista no seu n.º 2.

2. Não se mostrando violado o direito de audição a que alude o art.º 60º da LGT, o acto impugnado não enferma de vício de forma, pelo que será de manter.

3. A douta sentença recorrida violou o citado art.º 60º n.º 2 da LGT».

3. A recorrida contra-alegou defendendo o não provimento do recurso e, em ampliação do objecto do recurso, subsidiariamente formulada, pedindo a procedência da impugnação judicial com base nos demais fundamentos cuja apreciação a decisão recorrida considerou prejudicada, assim concluindo as suas contra-alegações:

«1. Improcedem as conclusões das alegações do recurso do recorrente, porquanto a sentença não violou o disposto no art.º 60º n.º 2 da LGT, devendo ser negado provimento ao recurso.

2. Face ao disposto no art.º 124º n.º 1 e n.º 2 al. a) do CPPT, a sentença deveria ter apreciado, prioritariamente, os vícios de inconstitucionalidade material, formal e de falta de fundamentação alegados na petição inicial da impugnação já que, contrariamente ao decidido, o conhecimento dos mesmos não se mostra prejudicado pela decisão da questão de falta de audiência prévia, impondo-se conhecer agora dos referidos vícios.

3. As normas de incidência objectiva e subjectiva constantes dos art.ºs 2º e 3º do Regulamento anexo ao DL. n.º 43/98, de 03/03 aplicadas à liquidação impugnada, têm carácter retroactivo, violando o princípio da irretroactividade das normas fiscais expressamente consagrado no art.º 103º n.º 3 da CRP.

4. A irretroactividade das normas fiscais é hoje princípio basilar de todo o Estado de Direito, pelo que os art.ºs 2º e 3º do referido "Regulamento" são materialmente inconstitucionais e, assim, a sua aplicação deve ser negada pelos tribunais, sob pena de se ofenderem a confiança, segurança, boa fé e expectativas legítimas do contribuinte em matéria de impostos e contribuições.

5. O direito fundamental do contribuinte à segurança e certeza tributária, corolário do princípio da irretroactividade da lei fiscal configura-se como direito de natureza análoga aos direitos, liberdades e garantias enunciados no título II da CRP e têm a força jurídica expressa no art.º 18º da CRP, determinando, pois, a inexistência e nulidade da liquidação em causa.

6. As normas de incidência constantes dos art.ºs 2º e 3º do "Regulamento" em causa são organicamente inconstitucionais porquanto,

apesar de integrado no DL. n.º 43/98, o Regulamento não tem dignidade de lei, mostrando-se violado o princípio constitucional da legalidade fiscal - cf. art.º 103º n.º 2 da CRP.

7. Os impostos só podem ser criados por lei ou com autorização parlamentar, pelo Governo, através de decreto-lei, já que vigora uma reserva material integral (e não apenas básica) de lei formal quanto aos elementos essenciais das normas de incidência tributária.

8. Nos termos do art.º 9º n.º 3 do Código Civil, o intérprete deve presumir que o legislador, ao falar de "Regulamento da Contribuição Especial" soube exprimir o seu pensamento em termos técnicos adequados, devendo concluir-se que as normas de incidência constantes do "Regulamento" são organicamente inconstitucionais.

9. O acto de avaliação do terreno e a liquidação em apreço padecem de vício de forma por incoerência e obscuridade na sua fundamentação, o que equivale à falta da mesma, violando os art.ºs 77º n.ºs 1 e 2, 84º n.ºs 1 e 3 da LGT, 125º do CPA e 268º n.º 3 da CRP, o que determina a anulação do acto final da liquidação».

4. Aberta vista, nos autos, ao Ministério Público para os efeitos estabelecidos no art.º 14º do CPPT, esgotou-se o prazo fixado no art.º 22º do mesmo código sem que fosse dada alguma promoção.

#### B - A fundamentação.

5. As questões decidendas.

A primeira é a de saber se está dispensado o direito de audição do contribuinte antes do acto de liquidação da contribuição especial a que se referem os art.ºs 2º e 3º do Regulamento anexo ao DL. n.º 43/98, de 03/03 num caso em que teve lugar a avaliação do imóvel e em que participou um louvado indicado pelo contribuinte; as demais, a conhecer apenas no caso de ser dada resposta afirmativa à anterior, são as de saber se o acto de avaliação em que assentou a liquidação do imposto sofre do vício de falta de fundamentação e se as normas legais que estabelecem a incidência objectiva e subjectiva daquela contribuição especial são material e organicamente inconstitucionais.

6. A matéria de facto.

Os factos que a sentença recorrida deu como provados são os seguintes:

a) A impugnante, em 27/01/2000, apresentou, sob a designação de "Construgi-Sociedade de Empreendimentos Imobiliários, L.da" a declaração modelo 1, para efeitos de liquidação de Contribuição Especial (CE) - cfr. o teor da declaração de fls. 22, que aqui se dá por reproduzido para todos os efeitos;

b) Em consequência do facto referido na alínea anterior foi instaurado o rpc. N.º 02/2000 que, para efeitos do art.º 8º do RCE, foi remetido para a Comissão de Avaliação;

c) Em 04/04/2001 foi elaborado por esta entidade o termo de avaliação junto a fls. 10-12, cujo teor aqui se dá por reproduzido para todos os efeitos;

d) Em 18/05/2001, sem que a impugnante tivesse sido ouvida nos termos do art.º 60º da LGT, foi ela notificada da liquidação da CE no valor de 1 105 049\$00 e do respectivo prazo de pagamento - cfr. fls. 14-16;

e) Em 28/06/2001 a impugnante informou o SF de que a sua designação social havia sido alterada para "Spensa-Empreendimentos Imobiliários, L.da".

f) Foram então emitidos novos documentos de cobrança de acordo com a actual designação social da mesma;

g) Em 28/06/2001 foi efectuado o pagamento da CE referida na al. d) - fls. 16;

h) Em 19/07/2001 a impugnante requereu no SF a passagem de certidão de elementos relativos ao processo de contribuição especial mencionado na al. b);

i) Esta foi-lhe enviada em 31/07/2001;

j) Esta impugnação foi-lhe apresentada em 29/10/2001.

7. Do mérito do recurso.

A sentença recorrida julgou procedente a impugnação judicial deduzida pela impugnante e anulou o acto de liquidação da contribuição especial lançada a coberto do Regulamento anexo ao DL. n.º 43/98, de 3 de Março - diploma este criou uma contribuição especial devida pela valorização dos imóveis beneficiados com a realização da CRIL, CREL; CRIP, CREP, travessia ferroviária do Tejo, troços ferroviários complementares, extensões do metropolitano de Lisboa e outros investimentos com o fundamento de que procedia o vício procedimental que a sindicante alegara de não ter sido ouvida previamente à realização do acto de liquidação, como está determinado no art.º 60º n.º 1 al. a) da Lei Geral Tributária, e de não ser caso de dispensa dessa audiência que coubesse na previsão do n.º 2 do art.º 60º da LGT, aqui ao contrário do que sustentava no processo a Fazenda Pública. Entendeu a decisão recorrida, relativamente a esta última questão, que as hipóteses em que está prevista, no n.º 2 o art.º 60º da LGT, a dispensa da audição do contribuinte são aqueles casos em que essa audiência corresponderia a um simples ritual, desprovido de qualquer utilidade, por a liquidação se fundar exclusiva e estritamente nos quadros de acto e jurídico que foram desenhados pelo contribuinte na sua declaração e que a situação de facto aqui em apreço se não enquadrava nelas em virtude do acto de liquidação assentar numa avaliação que já ocorreu num momento posterior ao da apresentação da declaração, embora efectuada com relação ao prédio nesta identificado.

A recorrente continua aqui a esgrimir a argumentação já apresentada antes da sentença, apenas completada da *nuance* de que haverá de integrar-se nesse momento da declaração do contribuinte aquele momento posterior do acto de avaliação, em virtude desta ter sido concretizada na presença do representante do interessado ou seja o louvado por ele indicado para intervir no acto de avaliação. Mas não tem a mínima razão.

Segundo resulta do probatório, toda a situação factual com relevo para a decisão ocorreu já sob a vigência da Lei Geral Tributária que se iniciou em 1 de Janeiro de 1999 (art.º 6º do DL. n.º 398/98, de 17/12 que a aprovou). Deste modo - e como bem notou a sentença recorrida - deve a controvérsia ser resolvida à luz dos seus preceitos. Ora, o art.º 60º da LGT veio consagrar o princípio da participação dos contribuintes na formação das decisões tributárias. O escopo do preceito foi dar concretização ao direito constitucionalmente reconhecido no art.º 267º n.º 5 da CRP dos cidadãos participarem na formação das decisões e deliberações que lhes digam respeito. E no seu n.º 1, aquele art.º 60º tornou claro que essa participação se deve efectuar, a menos que a lei disponha por modo diferente, através da forma da audição do contribuinte e que essa audiência deve ocorrer, pelo menos, antes dos momentos procedimentalmente relevantes que são enunciados nas suas diversas alíneas [al. a) a e)]. Mas no seu n.º 2, o preceito estabelece que "*é dispensada a audição em caso*

de a liquidação se efectuar com base na declaração do contribuinte ou a decisão do pedido, reclamação, recurso ou petição lhe for favorável". A regra é, pois, a da obrigatoriedade da audição do contribuinte em todos os casos que estão apontados no número anterior, entre os quais figura à cabeça, antes da liquidação [(al. a)]. A excepção, relativamente a esses diversos momentos, a que se descreve no n.º 2.

É evidente a *ratio* deste n.º 2 do art.º 60º da LGT. O que visa evitar é que a audição se transforme num momento procedimental que não tenha qualquer sentido racional na perspectiva da utilidade para a formação da decisão ou deliberação tributárias. Um momento de simples decoraçãõ do procedimento, que nenhum valor substancial justifica e antes é arredado pelos princípios gerais da utilidade racional dos actos jurídicos, da celeridade, da simplicidade e da eficiência do procedimento. E é o caso em que a decisão do pedido, reclamação, recurso ou petição feita à administração é favorável ao contribuinte. De nada serviria ouvi-lo quando o acto a praticar lhe satisfaz por inteiro a sua pretensão. E é também o caso em que a liquidação se efectue com base na declaração do contribuinte. Esta excepção ao dever de obrigatoriedade da audição do contribuinte carece, porém, de alguns esclarecimentos. A liquidação é um acto administrativo-tributário através do qual no dizer de Cardoso da Costa se "define o conteúdo das posições jurídicas do Estado e do contribuinte, concretizando para o primeiro o direito a receber uma prestação pecuniária de determinado montante e para o segundo o dever de prestar" (1) ou numa outra visão da mesma realidade substancial um acto através do qual se verifica constitutivamente (na acepção de corporizar o título formal da dívida do imposto) a existência dos factos tributários e o *quantum* da prestação pecuniária que é devida, a título de imposto, ao credor tributário pelo contribuinte. Pois bem. Para que se possa falar numa liquidação efectuada com base na declaração do contribuinte será necessário que essa declaração contenha todos os elementos que, à face da respectiva lei de tributação, tornem possível a prática do acto de liquidação com o exacto conteúdo que o mesmo expressa nos termos acabados de precisar, sem necessidade de lançar mão de outros elementos que ela não refira ou, numa outra formulação, «essa expressão deve ser interpretada com o alcance de apenas dispensar a audição quando a liquidação for efectuada em sintonia com a posição que decorre da declaração do contribuinte, nos aspectos factual e jurídico» (2).

Ora, no caso em apreço, não é possível à administração efectuar a liquidação apenas com base apenas nos elementos constantes da declaração que o contribuinte está obrigado a apresentar nos termos do art.º 7º do citado Regulamento. Na verdade, de acordo com o tipo tributário que está desenhado no citado Regulamento, o acto de liquidação pressupõe que previamente à operação de aplicação das taxas que estão fixadas no seu art.º 10º seja determinada a matéria colectável, correspondendo essa matéria colectável, segundo o estabelecido no n.º 1 do art.º 2º do mesmo Regulamento à diferença dos valores aí abstractamente definidos, que abaixo se enunciaram, sendo, por outro lado, certo que "os valores que servem para determinar a diferença são determinados por avaliação nos termos deste

(1) *Curso de Direito Fiscal*, págs.397.

(2) *Lei Geral Tributária Anotada e Comentada*, Diogo Leite de Campos, Benjamin Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, 2ª edição revista e aumentada, 2000, págs. 254.

Regulamento". Ora este acto de avaliação é completamente exterior à declaração. O valor do prédio e ao mesmo tempo elemento determinante para o apuramento da matéria colectável do imposto é assim um elemento exterior ou que nunca consta da declaração do contribuinte, por se tratar de um acto de verificação futura e de conteúdo incerto.

Mas argumenta a recorrente que, tendo a comissão sido integrada por um representante do contribuinte e tendo a avaliação versado sobre o prédio que foi declarado, haverá que considerar a liquidação como havendo sido efectuada com base na sua declaração porquanto sempre ele tinha conhecimento do valor atribuído na avaliação e o acto de liquidação sempre teria de ser praticado com o mesmo conteúdo. Dispõe, na verdade, o art.º 4º do referido Regulamento que a avaliação ficará a cargo de uma comissão constituída pelo contribuinte ou seu representante e por dois peritos nomeados pela Direcção-Geral dos Impostos de entre os incluídos nas listas distritais, tendo um destes peritos apenas voto de desempate, devendo conformar-se com qualquer dos laudos apresentados e que a avaliação será sempre efectuada com precedência de vistoria e as decisões ser devidamente fundamentadas. Mas mesmo admitindo que a própria contribuinte tivesse intervindo na comissão - situação de facto que o termo de avaliação que foi adquirido pelo probatório nos seus precisos termos [(al. c)] não autoriza a sustentar, pois este apenas permite afirmar que um dos louvados seria seu representante - e que corresponderia à hipótese mais favorável à recorrente, e em que se poderia sustentar ter ela um directo conhecimento do valor da avaliação, sempre a audição do contribuinte se revela como absolutamente necessária dentro da perspectiva teleológica da lei. Na verdade, entre o momento de fixação do valor do prédio através da avaliação e o acto de liquidação, visto este simplesmente enquanto acto de aplicação da taxa estabelecida no art.º 10º do Regulamento à matéria colectável, intercorre ainda um outro momento procedimentalmente relevantíssimo que é, igualmente, exterior à declaração do contribuinte.

Referimo-nos precisamente ao acto de determinação da matéria colectável que nos termos do n.º 1 do art.º 2º do Regulamento consiste na "... a diferença entre o valor do prédio à data em que for requerido o licenciamento de construção ou de obra e o seu valor à data de 1 de Janeiro de 1994, corrigido por aplicação dos coeficientes de desvalorização da moeda constantes da portaria a que se refere o art.º 43º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, correspondendo para o efeito, à data da aquisição a data de 1 de Janeiro de 1994 e à de realização a data da emissão do alvará de licença de construção ou de obra".

A audição do contribuinte antes da liquidação constitui, neste caso, um momento racionalmente necessário, dentro da teleologia do direito de participação dos contribuintes na formação das decisões que lhes dizem respeito, para o contribuinte poder controlar os termos em que foi feito o cálculo da matéria colectável, tendo em conta o valor fixado na avaliação e os demais valores que aquele art.º 2º n.º 1 do Regulamento manda ter em conta.

Temos, portanto, de concluir que, no caso em apreço, era obrigatória, nos termos do art.º 60º n.º 1 al. a) da LGT, a audição da ora recorrida, pelo que, não tendo ela sido efectuada, tal como se fixou no probatório [al. d)], se preteriu uma formalidade essencial



do procedimento de liquidação do imposto e o acto de liquidação se encontra inquinado de tal ilegalidade acontecida a montante.

Bem decidiu, pois, a sentença recorrida a primeira questão proposta.

A improcedência do recurso prejudica o conhecimento das demais questões que acima se enunciaram que foram alegadas pela recorrida em ampliação do objecto do recurso.

*C - A decisão.*

8. Destarte, atento tudo o exposto, acordam os juízes deste tribunal em negar provimento ao recurso.

Sem custas por delas estar isenta a recorrente.

Lisboa, 13 de Novembro de 2002. — *Benjamim Rodrigues* (relator) — *Ernâni Figueiredo* — *Fonseca Limão*.

### Acórdão de 13 de Novembro de 2002.

#### Assunto:

*IRC. Tributação por métodos indiciários. Art.º 121º do CPT. Onus da prova. Dívida fundada. Poderes de cognição do STA.*

#### Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *O STA, actuando como Tribunal de revista, não conhece de matéria de facto - artº 21 nº 4 do ETAF e 722º do Cód. P. Civil.*
- 2 — *Pelo que não pode apreciar a existência de “fundada dívida”, para efeitos contemplados no artº 121º nº 1 do CPT, quanto à existência dos factos tributários e respectiva quantificação.*
- 3 — *Tendo a Administração tributado com recurso a métodos indiciários, cabe-lhe o ónus da prova da verificação dos pressupostos legais que legitimam a sua actuação e ao contribuinte o da existência de erro na quantificação do facto tributário.*

Recurso n.º 1015/02, em que são recorrente Vale & Teixeira Ldª e recorrida a Fazenda Pública, e em que foi Relator o Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do STA:

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto por Vale & Teixeira, Ldª do acórdão do TCA, proferido em 05/Fev/02 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 a liquidação de IRC dos exercícios de 1990 e 1991 e respectivos juros compensatórios.

Fundamentou-se a decisão em que, actuando a Administração Fiscal, no exercício da sua competência de fiscalização da conformidade da actividade dos contribuintes com a lei (artº 107º do CIRC), no uso de poderes vinculados e submetida ao princípio da legalidade,

tem de lhe caber o ónus da prova da existência dos pressupostos legais (de facto e de direito) dos actos de liquidação adicional que leva a efeito, seja por correcções técnicas, seja por métodos indiciários, cabendo ao contribuinte a prova de ilegalidade do acto ou, pelo menos, a de factos (prova concludente) que ponham em dúvida (fundada) os pressupostos determinantes da tributação e os critérios utilizados na quantificação da respectiva matéria colectável, nos termos do artº 121º do CPT; o que a impugnante não logrou demonstrar, sendo que o acto contenciosamente impugnado está suficientemente fundamentado.

A recorrente formulou as seguintes conclusões:

“A - A ora alegante é uma sociedade por quotas, como consta da sua petição e do douto 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 douto acórdão ora em recurso, com o devido respeito também se discorda de tal douta apreciação.

C - É que, tal ónus incumbe a ambas as partes intervenientes no processo e, face ao que dispõe o artº 100º do CPPT., acerca da dívida fundada sobre a existência e quantificação dos factos tributários que determinam a anulação do acto impugnado, parece-nos 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 doutamente 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, com o devido respeito, deveria a impugnação ter sido julgado procedente, contrariamente ao que aconteceu.

F - Por isso, face a tais dúvidas, com a devida vénia, deveria também o acto tributário de determinação e quantificação da matéria colectável, tudo aqui em causa, ter sido anulado.

G - Assim no douto acórdão, ora em recurso, julgando improcedente a nossa impugnação, foram violadas entre outras as disposições da alínea f) do artº 97º a alínea a) do artº 99º e o artº 100º todas co CPPT., razões pelas quais deve tal douto acórdão ser revogado, o que se requer.

Nestes termos e nos mais de direito, com douto suprimento, que se requer, deve o douto acórdão ora em recurso ser revogado e a impugnação julgada procedente por provada, com a consequente anulação da determinação da matéria colectável levada a efeito para IRC e juros compensatórios, bem como a liquidação desse IRC e juros compensatórios resultantes, face, no mínimo, às dúvidas fundadas sobre a quantificação dessa matéria colectável e, por se verificarem as ilegalidades que serviram de fundamento à impugnação”.

A Fazenda Pública não contra-alegou.

O Exmº Magistrado do M.P. emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso, uma vez que à recorrente cabia provar o

erro na quantificação da matéria colectável, pois que foi ela quem o alegou, e tendo o tribunal *a quo* estabelecido que ela “não logrou provar o erro ou sequer criar fundada dúvida sobre a quantificação do facto tributário, não havia que fazer funcionar a presunção a que se refere o artº 121º do CPT, sem que o STA, como tribunal de revista, possa sindicá-la tal conclusão, o que igualmente acontece quanto às conclusões E e F.

E corridos os vistos legais, nada obsta à decisão.

Em sede factual, vem apurado que:

1) - A impugnante é uma sociedade por quotas e exerce a actividade por grosso de peixe fresco, CAE nº 610.8.1.0, pelo que está tributada em IRC pela 1.ª Repartição de Finanças do concelho de Coimbra.

2) - Do número de facturas emitidas diariamente, a arrumação dos duplicados é efectuada por conjuntos de 5 a 100, conforme o consumo dos respectivos livros;

3) - Existem normalmente 4 livros em uso simultâneo, incluindo um ou vários dias de vendas, sem sequência cronológica e, muitas vezes, mesmo numérica;

4) - Cada conjunto é agrafado juntamente com a fita de máquina calculadora onde consta o total;

5) - Não existem folhas de caixa, sendo o valor mensal das vendas obtido pelo somatório dos totais das fitas de cada um dos conjuntos de facturas referidos;

6) - A fotocópia dos inventários das existências em 31/12 dos anos de 1989, 1990 e 1991, constituem o anexo VII, em 3 folhas;

7) - O inventário de 31/12/1989 apresenta uma verba “congelados de câmara” no valor de 3.345.444\$00, o que não permite o controle destes produtos nos anos analisados;

8) - Os saldos da conta “caixa” são, em vários meses, credores;

9) - A conta 21, clientes, apresenta, na maioria dos meses dos anos de 1990 e 1991, um saldo credor;

10) - Verificaram-se erros na contabilização do valor das facturas emitidas;

11) - Os mapas nºs. 7 e 8 revelam distorções entre as quantidades compradas e vendidas, sendo aquelas superiores;

12) - Existiam omissões de vendas aos registos contabilísticos, impossibilitando o conhecimento claro e inequívoco dos elementos igualmente necessários ao cálculo do IVA.

13) - Os factos supra-enunciados nos pontos 2) e 12) foram constatados em acção de fiscalização (exame à escrita) efectuada em Março/93 relativamente aos exercícios de 1990 e 1991, resultando do relatório que se encontra documentado nos autos e cujo teor integral aqui se dá por reproduzido;

14) - Nas conclusões desse relatório (fls.136) consta o seguinte:

“Exposição Sumária das razões do incumprimento da lei pela empresa

Tal como ficou demonstrado nos pontos 3.7 e 3.9, verificamos haver omissões de vendas que originaram correcções positivas ao lucro tributável em sede de IRC, com recurso a métodos indiciários dada a impossibilidade de uma quantificação directa e exacta da matéria colectável (artº 51º do CIRC) e ao imposto liquidado em sede de IVA, com recurso a presunção/estimativa (art. 82º do CIVA) dado a contabilidade não oferecer credibilidade face à divergência acentuada entre os valores declarados e apurados para as margens comerciais, a rentabilidade das vendas ser negativa, saldo das contas caixa e clientes credores em vários períodos, lançamentos internos irregulares com vista à ocultação do registo de vendas (débito da conta cliente por crédito

da conta bancos), erros na contabilização das facturas emitidas, distorções acentuadas entre quantidades compradas e vendidas e deficiente elaboração do inventário de 21/12/89, com verbas não discriminadas e quantificadas.

Tais correcções tiveram por base, na quantificação, a percentagem de lucro bruto, devidamente ponderada em quantidade e valor, apurada por amostragem (Al. a) do ponto 3.6). Valores declarados: 8,31% em 1990 e 4,59% em 1991 e Valores apurados: 36,59% em 1990 e 27,64% em 1991, todos s/ preços de custo.

O quadro seguinte resume as correcções referidas:

Imposto	Ano	Valores			Justificação correcção	
		Declarado	Correcção	Corrigido	Descrição	Legislação
IRC	90	+ 169.132\$	+62.062.943\$	+62.232.075\$	omissão de vendas.	arts. 51º e 52º.
IRC	91	-1.526.515\$	+77.408.327\$	+75.881.812\$	omissão de vendas.	do CIRC.
IVA	90				IVA não liquidado.	8º do CIVA.

15) Não concordando com os valores fixados, o contribuinte apresentou reclamação nos termos do artº 84º do CPT, nos termos que constam de fls. 8/22 e cujo teor aqui se dá por reproduzido;

16) - Por deleberação da Comissão de Revisão de 3/03/94 foi atendida em parte essa reclamação com a seguinte fundamentação (cfr. acta a fls. 91/94):

“... No uso do poder atribuído pelo nº 1 do artº 87º do Código de Processo Tributário, o Presidente procurou estabelecer acordo entre os vogais da comissão, os quais acordaram nos termos seguintes:

1º - Na informação inicial foi utilizado o critério de calcular o volume de negócios, referente ao peixe fresco, aplicando ao respectivo CEV constante da contabilidade, as percentagens de 36,59% e 27,64%, respectivamente aos exercícios de 1990 e 1991. Estes valores, que respeitam às margens de comercialização de peixe fresco, foram apurados em amostragem efectuada através das facturas de compra e venda respeitantes a 3 períodos de cada um dos anos em causa.

2º - No entanto, essas percentagens encontradas não levaram em consideração os seguintes factos:

a) - eventuais desperdícios e inutilizações de pescado pelo facto de se encontrar pisado, moído ou ter sido perdido nas transferências dos cabazes para as caixas;

b) - diferenças de pesos nos cabazes adquiridos nas lotas, que são sempre facturados por 22,5%, mas que na realidade têm quase sempre entre 18/20Kg;

c) - diferenças de valores nas compras do peixe importado - carapau - que na generalidade é facturado pelo fornecedor por preço inferior ao real, conforme foi demonstrado através de documentos - guias de saída de armazém, guias de remessa, facturas e fichas de controlo de vendas.

3º - Ponderando todas estas situações, chegou-se à conclusão que deveria ter sido levado em conta uma percentagem de desperdícios e inutilizações que o vogal do sujeito passivo computava em mais de 10%

e o da Fazenda Pública em 5%, tendo-se acordado em aplicar ao CEV do peixe fresco as margens de comercialização de 28% em 1990 e 19% em 1991, o que representa uma baixa de 8,59% e 8,46%, respectivamente.

4º - Quanto ao peixe congelado, sal e prestação de serviços-transportes, nada se altera relativamente aos valores fixados anteriormente. Sublinha-se que o valor do sal não foi considerado na tributação inicial, o que se mantém.

5º Desta forma, reformulando as liquidações, temos:

Ano de 1990:

(...)	
Total do volume de negócios apurado	296.242.955\$00
Volume de negócios declarado	253.342.031\$00
Diferença (Volume Negócios Presumido)	42.900.924\$00

Ano de 1991:

(...)	
Total do volume de negócios apurado	420.326.148\$00
Volume de negócios declarado	373.252.558\$00
Diferença (Volume Negócios Presumido)	47.073.590\$00

17) Em consequência foram efectuadas as liquidações de IRC e respectivos juros compensatórios, no montante de 24.247.811\$00 para o ano de 1990 e de 21.823.596\$00 para o ano de 1991, aqui impugnadas”.

Vejamos, pois:

O artº 121º do CPT na redacção anterior ao Dec-Lei 165/95, de 15Jul-, aplicável nos autos e epígrafado “dúvidas sobre o facto tributário”, dispunha que, resultando da prova produzida, fundada dúvida sobre a existência e quantificação do facto tributário, deverá o acto impugnado ser anulado.

O que veio alterar o entendimento generalizado, na vigência do CPCII, de que incumbia ao impugnante a prova da inexistência dos pressupostos do acto tributário bem como dos factos constitutivos dos respectivos vícios ou ilegalidades, gozando o mesmo da presunção de legalidade, pelo que em caso de dúvida sobre a realidade dos factos alegados, a decisão devia ser-lhe desfavorável.

Cfr. Alfredo Sousa e J. Paixão, CPT Anotado, 4.ª edição, pág. 273, e Alberto Xavier, Aspectos Fundamentais do Contencioso Tributário, págs. 55 e segts., e Braz Teixeira, Princípios de Direito Fiscal, vol. 2º, pág.180.

Face ao prelado normativo, deve hoje entender-se, aliás em termos correspondentes ao disposto no artº 342º do Código Civil, que cabe à Administração o ónus da prova da verificação dos respectivos indícios ou pressupostos da tributação, seja, dos pressupostos legais da sua actuação, cabendo, ao invés, ao contribuinte provar a existência dos factos que alegou como fundamento do seu direito.

O que corresponde ao ensinamento de Vieira de Andrade, in Justiça Administrativa, 2.ª edição, pág. 26º: “há-de caber, em princípio, à Administração, o ónus da prova da verificação dos pressupostos legais (vinculativos) da sua actuação, designadamente se agressiva (positiva e desfavorável); em contrapartida, caberá ao administrado apresentar prova bastante da ilegalidade do acto, quando se mostrem verificados estes pressupostos.

No caso, cumpria pois à Administração a prova dos requisitos legais da sua actuação - tributação por métodos indiciários -, o que não vem

posto em causa pelo contribuinte e a este demonstrar a ilegalidade do acto ou, pelo menos, gerar a predita fundada dúvida quanto à quantificação do rendimento colectável, aliás obtido por acordo, isto é, com a concordância do perito por si indicado.

O que está de acordo com o artº 342º do Código Civil e, ora, como artº 74º-nº 1 da LGT, (esta, todavia, não aplicável nos autos).

Assim, o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque, isto tanto no procedimento como no processo judicial tributários.

Cfr., aliás, para norma idêntica do CPPT - artº 100º nº 1 - J. Lopes de Sosa, 3.ª edição, págs. 500/01.

Ora, como se escreve na decisão recorrida, “não pode considerar-se que a impugnante tenha feito prova concludente e sem margem para dúvidas, de erro na quantificação da matéria tributável”.

E não cabe nos poderes de cognição do STA - cfr. artº 21º nº 4 do ETAF - averiguar e decidir da existência ou não de tal dúvida, face ao probatório fixado nas instâncias, pois estaria, então, a imiscuir-se no conhecimento de facto, que lhe é vedado.

Cfr. os recentes Acd's do STA de 24/04/02 Rec. 102/02 e de 9/10/02 Rec. 871/02.

Como dispõe o artº 722º nº 2 do Código do Processo Civil, o STA, como tribunal de revista, não conhece do erro na apreciação das provas e na fixação dos factos materiais da causa, 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 de prova, o que não é o caso.

Aliás, como é entendimento generalizado, tanto doutrinal como jurisprudencial, os próprios juízos de valor sobre a matéria de facto quando a sua formulação não depende da determinação do sentido da norma legal ou dos critérios de valoração da lei, ainda se integram no domínio da actividade da fixação da matéria de facto, não podendo, pois, ser apreciados pelos tribunais de revista.

Termos em que se acorda negar provimento ao recurso, confirmando-se o aresto recorrido.

Custas pela recorrente, com procuradoria de 60%.

Lisboa, 13 de Novembro de 2002. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Almeida Lopes* — *António Pimpão*.

## Acórdão de 13 de Novembro de 2002.

### Assunto:

*Gradação de créditos. Hipoteca. Contribuição autárquica. Dívidas à Segurança Social. Inconstitucionalidade.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*I — Nos termos do acórdão do Tribunal Constitucional nº 362/2002 foi declarada a inconstitucionalidade com*

*força obrigatória geral da norma do artigo 11º do DL 103/80 de 9 de Maio na interpretação segundo a qual o privilégio imobiliário geral nela conferido à Segurança Social prefere à hipoteca, nos termos do artigo 751º do Código Civil.*

*II — Não reveste a mesma inconstitucionalidade o privilégio previsto nos artigos 744º, 748º e 751º no que tange às dívidas relativas a contribuição autárquica do imóvel hipotecado, já que tal privilégio é especial e não geral.*

Recurso n.º 1057/02-30. Recorrente: Caixa Geral de Depósitos, SA; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.mo Conselheiro Vítor Meira.

Banco Nacional Ultramarino reclamou na acção executiva que referencia o crédito relativo a uma livrança subscrita a favor de Eva Martins Garcia e Avelino Bastos Pires, crédito esse garantido por hipoteca de um imóvel.

Por sentença do M.º Juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto, após admissão de vários créditos reclamados, foi efectuada a respectiva graduação, da seguinte forma:

1º - o crédito exequendo;

2º - o crédito reclamado por contribuições à Segurança Social e respectivos juros;

3º - o crédito reclamado pelo Banco Nacional Ultramarino.

Inconformada com tal graduação veio a Caixa Geral de Depósitos, sucessora por fusão do BNU, recorrer para este Supremo Tribunal Administrativo, juntando cópia de acórdão do Tribunal Constitucional e formulando as seguintes conclusões:

1 - As normas constantes do artigo 11º do Decreto-Lei n.º 103/80, de 9 de Maio, do artigo 24º n.º 1 do Código da Contribuição Autárquica e do art. 748º, al. a) do Código Civil, interpretadas no sentido de que o privilégio imobiliário geral nelas conferida prefere à hipoteca, nos termos do art.º 751º do Código Civil são inconstitucionais por violação do princípio da confiança consagrado no art. 2º da Constituição da República.

2 - Consequentemente deve conceder-se provimento ao recurso declarando-se inconstitucionais as referidas normas e revogar-se a sentença de graduação de créditos em causa que deve ser alterada por forma a que o crédito da recorrente passe a anteceder os créditos da Contribuição Autárquica e do CRSS.

Não houve contra-alegações.

Pelo Exmo Magistrado do Ministério Público não foi emitido parecer no prazo do artigo 22º do Código de Procedimento e Processo Tributário.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

Para decidir a graduação nos termos em que o fez a sentença recorrida considerou:

- que o crédito exequendo respeitava a contribuição autárquica, beneficiando da garantia instituída pelo artigo 748º al. a) do Código Civil e artigo 24º n.º 1 do Código de Contribuição Autárquica.

- que o crédito da Segurança Social gozava de privilégio imobiliário, independentemente da data da sua constituição, nos termos do artigo 11º do DL 103/80 de 9 de Maio.

Quanto ao crédito reclamado pela recorrente considerou que o mesmo, atento o artigo 686º n.º 1 do Código Civil, deveria ser pago com preferência sobre os demais credores que não gozassem de privilégio especial ou de prioridade de registo.

Cumpre agora apreciar se ocorre a invocada inconstitucionalidade que a recorrente suscita.

No que tange ao artigo 11º do DL 103/80 foi publicado no DR I Série-A de 16 de Outubro de 2002 o acórdão n.º 362/2002 do Tribunal Constitucional que declarou a inconstitucionalidade com força obrigatória geral da norma constante do artigo 11º do DL 103/80. Por isso, nesta parte, haverá unicamente que aplicar ao caso a referida declaração de inconstitucionalidade, considerando que tal crédito não prefere ao garantido por hipoteca. Outro tanto não acontece com o das normas aplicadas à contribuição autárquica, pelo que haverá que apreciar se os mesmos motivos relevam quanto a elas.

O artigo 24º n.º 1 do CCA atribui à contribuição autárquica as garantias especiais que o Código Civil previa para a contribuição predial. Por seu turno o artigo 751º do C.C. consignava que os privilégios imobiliários eram oponíveis a terceiros que adquirissem o prédio ou um direito real sobre ele, preferindo à consignação de rendimentos, à hipoteca ou ao direito de retenção, ainda que tais garantias fossem anteriores.

Pretende a recorrente que a sentença recorrida fundamentou a graduação do crédito relativo à contribuição autárquica no privilégio imobiliário geral que lhe assistia. Não é porém correcta tal afirmação. O que a sentença diz é unicamente que o crédito exequendo beneficia da garantia instituída pelo artigo 748º al. a) e artigo 24º n.º 1 do C. C. Autárquica. E tal diferença não é despidianda. Na verdade o privilégio de que goza a contribuição autárquica é, não um privilégio geral, como afirma a recorrente, mas um privilégio especial, como eram todos os privilégios imobiliários, nos termos do artigo 735º n.º 3 do Código Civil. Por tal razão os privilégios a que se referia o artigo 744º eram especiais, respeitando apenas aos rendimentos sujeitos à contribuição predial aí especificados. Com o desaparecimento da contribuição predial, substituída pela autárquica, prescreveu o legislador no código respectivo que esta gozaria das garantias especiais previstas no Código Civil para a contribuição predial. Não é pois idêntica a situação apreciada no acórdão do Tribunal Constitucional citado para o IRS e a que aqui se questiona quanto à contribuição autárquica. Nele considerava-se - quer quanto ao IRS quer quanto às dívidas à Segurança Social - que, não estando o privilégio sujeito a limite temporal e atento o âmbito de privilégio geral e a inexistência de qualquer conexão entre o imóvel onerado pela garantia e o facto que gerou a dívida, *ao contrário do que sucede com os privilégios especiais referidos nos artigos 743º e 744º do Código Civil* (sublinhado nosso), a sua subsistência com a amplitude assinalada implicava uma lesão desproporcionada do comércio jurídico. E por isso considerou inconstitucionais as normas que estabeleceram os privilégios então em causa, não sendo pois válida quanto a estes a argumentação explanada.

Como atrás se disse, a contribuição autárquica goza de privilégio imobiliário especial e o artigo 751º do Código Civil destinava-se a regular os conflitos entre os titulares de privilégios imobiliários es-

peciais e os titulares de outros direitos reais. E o artigo 686º do mesmo diploma consignava que a hipoteca conferia 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".

No seu Código Civil anotado consideravam P. Lima e A. Varela (1º volume, fls. 771) que, respeitando tal privilégio apenas a créditos do Estado e das autarquias locais por contribuição predial, sisa e imposto sobre sucessões e doações, a sua projecção era pequena porquanto, não obstante não haver registo do privilégio, seria fácil por parte dos credores o conhecimento do pagamento daqueles impostos através dos livros e arquivos das repartições de finanças. E Menezes Cordeiro (Direito das Obrigações, vol. II, fls. 500) considera que, ao contrário dos privilégios gerais, o privilégio especial baseia-se sempre numa relação entre o crédito garantido e a coisa que o garante, sendo que este se constitui no momento da formação do crédito, ao contrário daqueles, que se constituem em momento posterior penhora ou instauração da execução. Do que acabamos de referir vemos que não ocorre relativamente a estes privilégios da contribuição autárquica uma lesão desproporcionada do comércio jurídico nos termos considerados pelo Tribunal Constitucional quanto ao IRS e às dívidas à Segurança Social.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência neste Supremo Tribunal Administrativo em conceder parcial provimento ao recurso, procedendo à graduação dos créditos do seguinte modo:

1º - o crédito exequendo;

2º o crédito reclamado pelo Banco Nacional Ultramarino;

3º - o crédito reclamado por contribuições à Segurança Social e respectivos juros.

Custas pelo recorrente na proporção de metade.

Lisboa, 13 de Novembro de 2002. — *Vitor Meira* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Benjamim Rodrigues*.

### Acórdão de 13 de Novembro de 2002.

Recurso nº 1114/02 em que é recorrente Maria Manuela Pereira Fernandes e recorrente Fazenda Pública de que foi Relator o Exmº. Conselheiro João Plácido Fonseca Limão.

Maria Manuela Pereira Fernandes, inconformada com a sentença do Mº. Juiz do T. T. de 1ª. Instância de Braga, que lhe julgou improcedente a oposição que havia deduzido, dela interpôs recurso para este S.T.A., terminando as suas alegações com a formulação do seguinte quadro conclusivo:

1 - A certidão que instrui a execução dos autos não reúne todos os requisitos para ser considerada título executivo.

2 - A Fazenda Nacional, ao não contestar, legítima que se conclua que subscreve tal posição do mesmo, o recurso sucedendo com o

Ministério Público que apenas pôs em causa a possibilidade de a recorrente questionar a legalidade da liquidação da dívida exequenda.

3 - Assim, são as próprias contrapartes que não se opõem ao entendimento adoptado e defendido pela recorrente.

4 - Acresce que o suposto título executivo não discrimina nomeadamente os fundamentos factuais da suposta obrigação para cuja cobrança foi emitida tal certidão.

5 - Impossibilita a certidão em causa que se possa saber e subsequentemente contestar ou até confessar os elementos constitutivos do suposto direito da exequente, pelo que o alegado título executivo é nulo.

6 - Da leitura da referida certidão, resulta impossível à recorrente que esta possa saber o que lhe está a ser imputado e com que base foi instaurada, o que constitui nulidade insanável, conforme jurisprudência unânime deste Alto Tribunal supracitado.

7 - O próprio tribunal recorrido reconhece a insuficiência manifesta da certidão dos autos, tanto foram os pedidos de esclarecimento e de documentos que formulou à entidade emissora do suporte título executivo, o que significa que, da análise deste, não foi possível ao próprio tribunal recorrido reconhecer o suposto direito da exequente.

8 - A douta sentença recorrida viola nomeadamente o disposto nos artsº 11 do D.L.133/88, de 20/4, 249, CPT e 156 do CPCI.

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Exmº Magistrado do Mº Pº foi de parecer que o recurso não merece provimento.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

A sentença recorrida registou a pertinente matéria de facto e para ela se remete nos termos do artº 713º nº 6 e 726º do C. P. Civil.

A questão a decidir é a de saber se é nulo o título executivo, por falta dos respectivos requisitos.

Louvando-se no artº 11º nº 2 do D. L. 133/88, de 20/4, alega a recorrente que do título executivo devem constar "a identificação completa do devedor, os valores e os períodos a que respeita a restituição e os fundamentos da mesma; assim, porque da certidão dos autos não estão discriminados os fundamentos factuais da suposta obrigação para cuja cobrança foi emitida aquela certidão, conclui pela sua nulidade.

Efectivamente, dispõe o artº 11º nº 2 do D. L. 133/88, de 20/4, o seguinte:

"A cobrança coerciva tem por base certidão autenticada da qual constem a identificação completa de devedor, os valores e os períodos a que respeita a restituição e os fundamentos da mesma".

Este diploma legal não fulmina com a nulidade a certidão a que falta algum daqueles requisitos.

Assim, a apontada nulidade, a existir, há-de resultar do artº 249º nº 1 do C.P. T., então em vigor, que assim disponha:

Carece de força executiva, devendo ser devolvida à entidade que o tiver extraído ou remetido, o título a que falte algum dos seguintes requisitos:

a) Menção da entidade emissora ou promotora da execução e respectiva assinatura, que poderá ser efectuada pela forma prevista no artº 110º no nº 3.;

b) Data em que foi emitido;

c) Nome e domicílio do devedor;

d) Natureza e proveniência da dívida e indicação, por extenso, do seu montante.

Por sua vez, o art.º 251º n.º 1 al. b) daquele compêndio normativo considera insanável, em processo de execução fiscal, “a falta de requisitos essenciais do título executivo, quando não puder ser suprida por prova documental”.

Da certidão de fls. 9 consta a menção da entidade promotora da execução, bem como a assinatura do seu Director, o nome e domicílio da devedora e ainda a natureza e proveniência da dívida e indicação, por extenso, do seu montante.

De qualquer modo, as menções do título executivo foram complementadas documentalmentemente, tudo em consonância com o disposto no art.º 351º n.º 1 al. b) do C. P. T., como se vê dos materiais carreados para o processo, alguns deles remetidos à recorrente antes da instauração da execução, nomeadamente, o de fls. 64, onde se discriminam os alegados “fundamentos factuais”, tidos por omitidos, da obrigação de restituir as quantias que, a título de sentido de desemprego, recebeu.

Em suma, do título dado à execução, complementado com os demais documentos juntos antes, conclui-se pela sua suficiência para o efeito, o que vale por dizer que não carece de requisitos essenciais determinantes da sua nulidade.

Termos em que se acorda em negar provimento ao recurso.  
Custas pela recorrente, fixando-se a procuradoria em 50%.

Lisboa, 13 de Novembro de 2002. — *João Plácido Fonseca Limão* (relator) — *Ernâni Figueiredo* — *Lúcio Barbosa*.

## Acórdão de 13 de Novembro de 2002.

### Assunto:

*Contribuição industrial. Mudança de tributação do grupo A para o grupo B. Acto administrativo autonomamente sindicável. Caso resolvido ou decidido em caso de não ataque contencioso atempado.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *O despacho do SEAF que autoriza tributação de contribuinte do grupo A de contribuição industrial pelas regras do grupo B constitui acto administrativo autonomamente sindicável em impugnação judicial.*
- 2 — *Não tendo o mesmo sido objecto de reacção pelo meio próprio e dentro do atinente prazo legal, consolidou-se na ordem jurídica como caso decidido ou caso resolvido, com efeitos semelhantes aos do caso julgado, por isso que não pode discutir-se na impugnação do acto de liquidação da contribuição industrial.*

Recurso n.º 1154/02-30. Recorrente: Empresa Turística do Vale do Lobo do Algarve, Lda; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Juiz Conselheiro Mendes Pimentel.

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

Empresa Turística do Vale do Lobo do Algarve, Lda, inconformada com o acórdão do TCA de fls. 356-362 v.º que confirmou sentença do 3º Juízo do TT de 1ª Instância de Lisboa que julgou improcedente esta impugnação judicial, por si deduzida contra liquidação de contribuição industrial e imposto extraordinário sobre lucros relativos ao exercício de 1984, vem até nós, culminando a sua alegação de recurso com as seguintes proposições conclusivas:

I - O acórdão do TCA, tendo em consideração os fundamentos da sentença da 1ª instância, considerou, no que se refere à contabilização das vendas a “Blue Arrow” e a “Elliot Timeshare” e à subavaliação de vendas declaradas, que os argumentos da Rct. procedem, no sentido de não constituírem fundamento para a tributação da Rct., no exercício de 1984, de acordo com as regras previstas para a tributação do grupo B de contribuição industrial.

II - Quanto aos restantes fundamentos para a tributação da Rct. de acordo com as regras previstas para o grupo B de contribuição industrial, demonstrámos que os mesmos não se verificam.

III - Relativamente ao alegado registo não cronológico de operações, tal como admitido pela sentença aqui recorrida, demonstrámos que os mesmos poderiam ser corrigidos com base nos registos contabilísticos da Rct, não sendo, por isso, causa para a tributação pelo dito grupo B.

IV - Referimos, igualmente, que sendo a actividade da Rct. plurianual, existiu, por vezes, um deferimento entre a contabilização de proveitos e custos relativos a projectos considerados individualmente.

V - Quanto à alegada falta de detalhe dos inventários, esclarecemos porque razão a Rct. não atribuíu um valor por metro quadrado aos valores inscritos no seu inventário, demonstrando que esta circunstância não impedia a correcta quantificação do inventário da Rct. pela identificação cartográfica dos lotes e terrenos.

VI - Relativamente à situação dos lotes 728-B e 749, esclarecemos que os mesmos não foram subavaliados, uma vez que se procedeu à venda e à restituição de um dos lotes com consideração da quantia a restituir ao cliente. Igualmente, o facto de a AF discordar da contabilização destes lotes no inventário não impedia a sua regularização contabilística.

VII - Demonstrámos, por último, que a alegada falta de transparência nos fluxos financeiros entre a Rct. e os seus clientes não tem consequências fiscais para a tributação da Rct., uma vez que os proveitos relativos às operações da Rct. foram integralmente contabilizados.

VIII - Em conclusão, comprovámos que as correcções efectuadas pela AF ao lucro tributável da Rct. se encontram fundamentadas numa deficiente apreciação da contabilidade da Rct. com relação à respectiva actividade económica.

IX - Ainda que fossem aceites como legais as correcções ao lucro tributável da Rct. do ano de 1984, nenhuma das correcções propostas constitui causa para a tributação da Rct. de acordo com as regras previstas para o grupo B de contribuição industrial.

X - Assim, todas as correcções efectuadas pela AF eram legalmente possíveis no âmbito do modelo de tributação pelo grupo A de contribuição industrial.

XI - O relatório de inspecção tributária não apresentou qualquer facto legalmente previsto que fundamente a impossibilidade de controlar a matéria colectável da Rct. pelo exame à escrita, nem, tão-pouco, foi demonstrada a dúvida fundada de que os registos contabilísticos da Rct. não correspondem à realidade das operações efectuadas.

XII - A sentença do TT de 1ª Instância não indicou quais os "pontos" em que se verifica a impossibilidade do apuramento da matéria colectável pelo exame à escrita, nem, tão-pouco, demonstrou a fundada suspeita de que o resultado da escrita não corresponde à realidade, sendo neste aspecto seguida pelo acórdão recorrido.

XIII - Não se encontram, deste modo, reunidos os fundamentos legais, previstos nos artigos 54º e 114º do CCI para a "passagem" da Rct. do grupo A para o grupo B, para efeitos de tributação em contribuição industrial.

XIV - Na realidade, as correcções efectuadas ao lucro tributável da Rct. basearam-se no exame à escrita da Rct., o que comprova que o acto tributário *sub judice* sofre de vício material de violação de lei, por erro sobre os pressupostos de direito de aplicação dos artigos 54º e 114º do CCI.

XV - O acto tributário *sub judice* sofre, igualmente, de vício de forma, por falta ou deficiência da fundamentação legalmente exigida.

XVI - A Rct. não pode ser impedida de reagir contra o acto tributário de liquidação de contribuição industrial de 1984 pelo facto de ter apresentado uma reclamação, nos termos do disposto no artigo 70º do CCI, contra a decisão administrativa de aplicação de métodos de apuramento da matéria colectável do grupo B, quando aquele meio processual de reacção foi o único que lhe foi notificado.

Não houve contra-alegação.

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

Corridos os vistos, cumpre decidir.

Mostram-se assentes os seguintes factos:

1. A impugnante encontrava-se colectada em contribuição industrial, pelo grupo A;

2. Foi sujeita a fiscalização relativamente aos exercícios de 1984, 1985 e 1986, tendo, a final, sido elaborado o relatório constante de fls. 19 a 134;

3. Relativamente ao exercício de 1984, o relatório dessa inspecção propunha que o lucro tributável fosse fixado pelo método do grupo B, com os seguintes fundamentos:

a) omissão na contabilização de vendas a Blue Arrow, por escritura de 27.IX.84, tendo o correspondente preço de 52 269 880\$00 sido apenas contabilizado em 1985;

b) omissão parcial na contabilização de vendas a Elliot Timeshare, por escritura de 06.XI.1984, tendo sido apenas contabilizados, em 1984, 15 000 000\$00 dos 52 500 000\$00 correspondentes ao preço;

c) os inventários não se encontravam suficientemente detalhados, designadamente a zona 33120 - zona 4C (Aldeamento de Ténis) não tem qualquer detalhe, a não ser um valor global; as zonas F-7, F-8, F-9 e F-10 encontram-se expressas em valores e não em áreas, e verifica-se falta de explicitação precisa de áreas;

d) o registo não cronológico das operações;

e) a ausência de resposta acerca da discriminação da conta 33120 - zona E. 4C - Aldeamento de Ténis - 1983 e 1984, em que a empresa

reconhece que não foi possível identificar nesses anos os custos das fracções;

f) aos lotes 728-B e 749, pertencentes à zona F-4 (Mimosas), foram lançados «serviços básicos» desde 1983, fazendo supor a existência de casas com ocupação (a 749 encontrava-se em regime de *weekly rent*, mas encontram-se no inventário até 1985);

g) fluxos financeiros pouco transparentes, porquanto não fazem um inter-relacionamento claro entre as vendas e o cliente e são atribuídos directamente a empresas subsidiárias, quando se reportavam a vendas da impugnante;

h) subavaliação nas vendas declaradas;

4. Mais propõe que, segundo esse método, o lucro tributável seja fixado em esc. 88 409 069\$00;

5. Fundando-se no relatório da inspecção, foi determinada a fixação do lucro tributável pelo método do grupo B e fixado o mesmo no valor proposto;

6. Dessa decisão reclamou a impugnante, tendo a reclamação sido (des)atendida e o valor fixado mantido pela comissão de revisão;

7. A AF procedeu à liquidação de contribuição industrial e imposto extraordinário sobre os lucros;

8. Tendo a impugnante pago os valores liquidados no regime do DL n.º 225/94.

Como consta do documento de fls. 17, o SEAF autorizou, por despacho de 21.XI.1989, a tributação da ora Rct. pelas regras do grupo B de contribuição industrial no exercício de 1984.

Exposta a materialidade disponível, cabe referir que, nas catorze primeiras conclusões, no fundo, a Rct. intenta contrariar o julgamento de facto do tribunal *a quo*, olvidando que, segundo o artigo 21º, 4, do ETAF, "a Secção de Contencioso Tributário ( do STA ) apenas conhece de matéria de direito nos processos inicialmente julgados pelos tribunais tributários de 1ª instância", estabelecendo, em consonância, o artigo 32º, 1, b), do mesmo Estatuto, que "compete à Secção de Contencioso Tributário ( do STA ) conhecer dos recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários de 1ª instância, com exclusivo fundamento em matéria de direito".

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." É, justamente, o que, *in casu*, ocorre.

Destarte, im procedem as primeiras catorze conclusões da alegação da recorrente.

Na XV<sup>a</sup>, refere ela que "o acto tributário *sub judice* sofre, (...), de vício de forma, por falta ou deficiência da fundamentação legalmente exigida."

Trata-se de problemática que não foi sequer ventilada na decisão recorrida, sendo que a esta não vem imputada omissão de pronúncia. E nem o podia, fundadamente, ser, por isso que ausente tal questão do quadro conclusivo do recurso para a 2<sup>a</sup> Instância.

Como assim, verteu-se na sobredita conclusão, *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.

Na última conclusão, a Rct. insurge-se contra o aresto no ponto em que entendeu que o despacho que autorizou a mudança de tributação do grupo A para o grupo B, previsto no § 4º do artigo 54º do CCI, redacção do DL n.º 182/86, de 10.VII, constitui acto destacável susceptível de impugnação judicial, nos termos do § 5º do mesmo preceito legal, pelo que, não tendo sido objecto de reacção pelo meio próprio e dentro do atinente prazo legal "se consolidou na ordem jurídica como caso decidido ou caso resolvido semelhante ao caso julgado, impondo-se como tal no procedimento da liquidação, não sendo mais possível conhecer da sua legalidade, designadamente na impugnação judicial da liquidação do imposto consequente".

Também este ataque à decisão em apreço não colhe, como passamos a demonstrar.

Segundo o falado § 4º, a *mudança de tributação do grupo A para o grupo B só pode ter lugar mediante despacho nesse sentido proferido pelo Secretário de Estado para os Assuntos Fiscais, sobre proposta fundamentada do director-geral das Contribuições e Impostos*.

E no § 5º do convocado artigo 54º do CCI se estabelecia que *o despacho referido no parágrafo anterior só tem efeito no domínio da determinação da matéria colectável e é judicialmente impugnável*.

O DL n.º 442-B/88, de 30.XI, após abolir a contribuição industrial, determinou, no artigo 3º, a aplicação da respectiva legislação relativamente a rendimentos obtidos até 31 de Dezembro de 1988.

O DL n.º 154/91, de 23.IV, que aprovou o Código de Processo Tributário (cuja entrada em vigor se verificou em 01.VII.1991), prescreveu a aplicação deste compêndio adjectivo aos processos pendentes, revogando toda a legislação a ele contrária, salvo excepções que ao caso não importam (vide, seus artigos 1º, 2º e 11º).

E segundo o artigo 5º desse decreto-lei, *o regime de revisão da matéria tributável previsto nos artigos 84º e seguintes do CPT seria aplicável aos impostos liquidados a partir da entrada em vigor deste*.

O artigo 136º, 1, do CPT admitia a impugnação dos actos tributários com base em errónea quantificação da matéria tributável por métodos indiciários, após prévia reclamação nos termos dos artigos 84º e seguintes.

E sendo que o direito de *impugnação dos actos tributários e dos actos de fixação de valores patrimoniais* se encontrava outrossim previsto na alínea d) do artigo 23º do mesmo código.

Do que vem de apontar-se decorre que a ilegalidade que constituía fundamento de impugnação havia de respeitar ou aos *actos tributários* ou a *actos de fixação de valores patrimoniais*.

Na lição do Professor Alberto Xavier (*Conceito e Natureza do Acto Tributário*, pp. 83 e 92), acto tributário é o de aplicação de uma norma

tributária material, isto é, de uma norma que prevê e regula a obrigação de imposto especificadamente considerada por um órgão da Administração.

Ora, o despacho que determinou a mudança de tributação do grupo A para o grupo B de contribuição industrial não só não é um *acto tributário* - pois não regula a obrigação de imposto - , como também não é, evidentemente, um *acto de fixação de valores patrimoniais*.

Destarte, a sua impugnação não tem respaldo no Código de Processo Tributário, antes no citado § 5º do artigo 54º do CCI, que, evidenciou-se já, é ainda aplicável a rendimentos obtidos até 31.XII.1988, como é o caso.

Segue-se que bem concluiu o aresto recorrido ao proclamar que o despacho do SEAF em causa constitui um acto administrativo autonomamente sindicável e, porque não atacado atempadamente, se firmou na ordem jurídica, com a força *de caso resolvido* ou *decidido*, por isso que não pode voltar a discutir-se na impugnação do acto de liquidação.

E é de notar que, como se entendeu no acórdão desta formação de 11.XII.1996 - rec. 20 996, *in* Apêndice ao DR de 28.XII.1998, pp. 3810-3815 (para cuja desenvolvida fundamentação remetemos, *brevitatis causa*), "a existência de actos destacáveis ou prejudiciais que, por definirem uma determinada situação jurídica, são desde logo recorríveis, não contraria, antes reforça a garantia constitucional do recurso contencioso prevista no artigo 268º, n.º 4, da Constituição (revisão de 1989).

Tal normativo admite condicionamentos legítimos à predita garantia, desde que a não suprimam ou restrinjam, funcionando, então, como verdadeiras restrições à mesma, essas constitucionalmente inadmissíveis".

Como assim, improcede, também, a XV<sup>a</sup> conclusão.

Por todo o exposto, acordam negar provimento ao recurso.

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

Lisboa, 13 de Novembro de 2002. — *Mendes Pimentel* (relator) — *Vitor Meira* — *Baeta de Queiroz*.

## Acórdão de 13 de Novembro de 2002.

### Assunto:

*IRS. Hipovisão. Regime dos deficientes - critério legal de determinação da incapacidade antes da vigência do DL n.º 202/96, de 23 de Outubro.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*Para efeitos do IRS do ano de 1995, é ilegal a recusa por parte da Administração Fiscal de atestado médico passado por ARS ao abrigo do DL n.º 341/93, de 30 de Setembro, e a exigência de novo atestado a emitir nos termos do DL n.º 202/96, de 23 de Outubro.*



Recurso n.º 1189/02-30. Recorrentes: Pedro Jorge de Sá Pinto e mulher, Olga Maria Teixeira de Sousa Sá Pinto. Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Juiz Conselheiro Mendes Pimentel.

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

Pedro Jorge de Sá Pinto e mulher, Olga Maria Teixeira de Sousa Sá Pinto, residentes na Rua Joaquim Dias de Almeida, 27, 7º Esq. - Maia, inconformados com a sentença do 3º Juízo do TT de 1ª Instância do Porto que julgou improcedente esta impugnação judicial, por si deduzida contra liquidação de IRS do ano de 1995, vêm até nós, culminando a sua alegação de recurso com as seguintes conclusões:

A) A sentença sob recurso, ao interpretar as normas dos arts. 25º, 3, e 80º, 6, do CIRS, bem como do art.º 44º, 5, do EBF, no sentido de estar conferido à Administração Tributária (AT) o poder de definir os critérios de “medida” dos graus de invalidez, arrogando-se assim a qualidade, ainda que mediata, de “entidade competente”, viola o princípio da legalidade administrativa consagrado, nomeadamente, no art.º 266º, 2, (da Constituição), e o preceituado no art.º 29º, 1, do CPA.

B) E ao interpretar as normas dos arts. 25º, 3, e 80º, 6, do CIRS, bem como do art.º 44º, 5, do EBF, no sentido de conferir poderes à AT para as interpretar com eficácia externa (ou seja, vinculando quer os contribuintes, quer as autoridades sanitárias), nomeadamente através de directivas, ofícios e circulares, viola o art.º 112º, 6, da CRP, o qual estabelece que *nenhuma lei pode (...) conferir a actos de outra natureza o poder de, com eficácia externa, interpretar, integrar, modificar, suspender ou revogar qualquer dos seus preceitos*.

C) A competência para a avaliação da incapacidade, nos termos e para os efeitos dos artigos 25º, 3, e 80º, 6, do CIRS, bem como do art.º 44º, 5, do EBF, para a emissão dos correspondentes atestados, bem como para a escolha das regras das *legis artis* e das pertinentes normas jurídicas, cabia, com referência ao ano de 1995, exclusivamente às autoridades de saúde, não podendo a AF deixar de “receber” ou “incorporar” os respectivos resultados e documentos no desempenho da função tributária a seu cargo.

D) Os atestados médicos apresentados pelos recorrentes, porque emitidos pela entidade competente, são válidos e eficazes, bem como adequados a comprovar a situação de deficiência dos recorrentes, para os efeitos dos arts. 25º, 3, e 80º, 6, do CIRS, bem como do art.º 44º, 5, do EBF.

E) Os atestados médicos apresentados pelos recorrentes constituem títulos de actos administrativos de avaliação estabilizados na ordem jurídica, porque não impugnados, nem revogados dentro dos prazos e nas condições estabelecidas no CPA.

F) Os mesmos atestados, contrariamente ao sustentado na sentença, são documentos autênticos, emanados pela entidade competente, que contém declarações de ciência, e dotados da força probatória plena conferida pela 1ª parte do n.º 1 do art.º 371º do CC, comprovando, assim, o grau de incapacidade aí mencionado.

G) A sentença, nesta parte, interpretou erradamente e violou o preceituado no art.º 371º, 1, do CC.

H) E ao julgar improcedente a impugnação por os atestados médicos apresentados, já que emitidos em data não posterior a 15.XII.1995, não comprovarem um grau de invalidez permanente igual ou superior a 60%, viola o preceituado nos referidos arts. 25º, 3, e 80. 6, do CIRS, bem como no art.º 44º, 5, do EBF.

Não houve contra-alegação.

Transcorreu o prazo peremptório do artigo 22º, 2, do CPPT sem que o Ministério Público vertesse nos autos a sua posição sobre o objecto do recurso.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

Mostram-se assentes os seguintes factos:

1. Os impugnantes apresentaram em 1996 a sua declaração de rendimentos modelo 1, acompanhada do anexo modelo H, para efeitos de tributação em IRS, relativamente ao ano de 1995.

2. Nessa declaração, foi mencionado que os impugnantes tinham um grau de invalidez permanente igual ou superior a 60%.

3. A Administração Regional de Saúde emitiu os atestados médicos cuja cópia se encontra junta a fls. 20 e 21 dos autos.

4. A AF notificou os impugnantes determinando que apresentassem “declaração passada pelo Centro de Saúde com data posterior a 15.12.95, como eram obrigados nos termos da circular n.º 22/DSO”.

5. Em virtude de não ter sido apresentado o documento que se alude em 4, a AF procedeu à alteração dos rendimentos líquidos declarados, retirando os valores mencionados e constantes do anexo H, acrescentando-os aos rendimentos da categoria A declarados para efeitos de tributação, sendo emitido o correspondente DC 3.

6. Na sequência do referido em 5, a AT procedeu à liquidação adicional de IRS referente ao ano de 1995, nos termos constantes de fls. 19, apurando um imposto a liquidar pelos impugnantes no montante de 2 971 519\$00.

7. À data da apresentação da presente impugnação judicial, o imposto liquidado ainda não tinha sido pago.

Exposta a factualidade disponível, cabe referir que o *thema decidendum* se prende com a aplicação, ou não, ao caso dos autos do DL n.º 202/96, de 23/X, que veio estabelecer um novo regime de avaliação de incapacidades das pessoas com deficiência relevante para efeitos de benefícios fiscais, importando apurar se, para realidade anterior à vigência daquele diploma, a Administração Fiscal (AF), na consideração de que a aferição de incapacidade fiscal relevante reclamava o apuramento do grau de incapacidade após correcção, podia desconsiderar juridicamente atestado médico passado pela autoridade médica competente, com aplicação das regras da TNI.

Convoca tal problemática a interpretação do n.º 2 do artigo 7º do dito DL, *rectius*, com saber se na expressão “processos em curso” cabem os processos de liquidação de imposto em que não tenha, ainda, ocorrido liquidação definitiva.

Tais questões foram dilucidadas no acórdão desta Secção de 15 de Dezembro de 1999, tirado, com intervenção de todos os juizes da mesma (artigo 34º, 4, da LPTA), no rec. n.º 24 305, em que o relator do presente votou vencido, mas, por mor do disposto no artigo 8º, 3, do Código Civil, à semelhança da esmagadora maioria dos então vencidos, entende dever aderir à tese triunfante.

*Brevitatis causa*, remetemos para a desenvolvida fundamentação de tal aresto, sem embargo de se passar a expor, sinteticamente, as razões da solução nele encontrada.

Temos, pois, que a procedência da impugnação resultou das seguintes considerações:

1. A legislação fiscal remeteu para a legislação respectiva os critérios de determinação da invalidez fiscalmente relevante, desde que permanente, não inferior a 60% e comprovada por autoridade competente;

2. Essa legislação integra, por remissão do legislador, o bloco de legalidade tributária a que os benefícios fiscais estão sujeitos;

3. A AF não pode definir o critério de determinação da incapacidade fiscalmente relevante;

4. Até à entrada em vigor do DL n.º 202/96, de 23/X, o critério legal de aferição da incapacidade, o seu processo, autoridade competente para a comprovar e os requisitos do atestado médico eram os que estavam estabelecidos na TNI aprovada pelo DL n.º 341/93, de 30/IX;

5. Os efeitos jurídicos estatuídos pelo acto de avaliação médica da incapacidade impõem-se à AF por força do princípio da unicidade da administração directa do Estado, por ser a expressão da vontade da mesma pessoa colectiva.

6. Só em relação aos particulares se pode falar da possibilidade de formação de *caso decidido* por falta de atempada impugnação administrativa e contenciosa do acto de avaliação da incapacidade;

7. Esse acto resulta de uma delegação por parte do legislador numa administração material de competências dispositivas (de verificação e comprovação) de uma outra administração material, ambas integrantes da administração directa da mesma pessoa colectiva -Estado;

8. O atestado médico emitido a coberto da TNI é um documento autêntico que faz prova plena da avaliação nele certificada e da percentagem de incapacidade atribuída, não tendo que mencionar o tipo de doença geradora da incapacidade.

9. Ao estatuir a sua aplicação aos processos pendentes, o n.º 2 do artigo 7º do DL n.º 202/96 refere-se aos processos de avaliação da incapacidade e não aos processos de liquidação de imposto.

Esta, pois, a doutrina que subjaz à dita orientação maioritária deste STA, sendo que tal interpretação se circunscreve às liquidações de IRS respeitantes a anos anteriores a 1996. A partir deste, óbvio é que, ante a vigência do DL 202/96, a AF pode exigir um novo atestado médico, de acordo com as “Instruções Gerais” nele inseridas e de que decorre que a incapacidade fiscalmente relevante é, não a incapacidade “natural”, antes e apenas a “disfunção residual” após aplicação de apropriados meios de correcção ou compensação.

Não decidindo em tal pendão, a sentença recorrida não pode manter-se na ordem jurídica.

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, revogando-se tal decisão da 1ª instância e julgando-se procedente a presente impugnação judicial, em consequência se anulando a liquidação em causa, sendo que a decretada anulação tem, evidentemente, por medida a consideração da deficiência ou incapacidade em foco.

Não é devida tributação.

Lisboa, 13 de Novembro de 2002. — *Mendes Pimentel* (relator) — *Vitor Meira* — *Baeta de Queiroz*.

## Acórdão de 13 de Novembro de 2002.

### Assunto:

*Recurso jurisdicional. Recurso de revista. Elaboração de acórdão. Remissão. Fundamentação - arts. 713º e 726º do CPC.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*Discutindo o recorrente as mesmas questões colocadas e decididas pelo TCA mediante formulação de idênticas conclusões, pode o Tribunal de Revista, o Supremo Tribunal Administrativo, limitar-se a remeter para a fundamentação do aresto recorrido e confirmar o decidido, de harmonia, aliás, com o disposto nos arts. 713º n.º 5 e 726º do CPC.*

Recurso: 1206/02. Recorrente: Riboira & Riboira, Lda; Recorrida: Fazenda Publica; Relator: Exmº Consº Alfredo Madureira.

Em conferência, acordam os Juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.

Inconformada com o acórdão do Tribunal Central Administrativo que lhe negou provimento ao recurso que antes interpusera da decisão Tribunal Tributário de 1ª Instância de Viseu que, por sua vez, lhe julgara improcedente a impugnação judicial que havia deduzido contra a liquidação adicional de IVA, com o n.º 96001464, referente ao ano de 1992, no montante 2.336.749\$00 e respectivos juros compensatórios, dela interpôs recurso para esta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, a Oponente e Recorrente Riboira e Riboira Lda, nos autos convenientemente identificada.

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

*1º A liquidação do imposto IVA e dos respectivos juros compensatórios a que se reportam os presentes autos resultou da determinação do lucro tributável com recursos aos métodos indiciários.*

*2º 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.*

*3º 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.*

*4º O douto acórdão recorrido, embora diga que a administração tributária não recorreu aos métodos indiciários na determinação da matéria colectável, acaba, no entanto, por admitir essa forma de liquidação do imposto quando afirma que o “acto se encontra formalmente fundamentado”, o que significa excluir a fundamentação substancial do acto”.*

*5º 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, 125 e 15º*

do C. P. Administrativo e 268º, nº 3 da Constituição da República Portuguesa.

6º- 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.

7ºDo 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.

8º- Além disso, o Douro acórdão recorrido ao excluir, nos presentes autos, "a fundamentação substancial" do acto tributário, que, além disso, considera irrelevante no tocante à apreciação do objecto do recurso corrobora a ideia de que o acto não está fundamentado, incorrendo, contudo, numa inexacta compreensão dessa fundamentação, uma vez que, em tal matéria, conteúdo e forma são indissociáveis da validade do acto.

9º-Mas, se por mera hipótese, se considerar fundamentado 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 do superior hierárquico chamar a si acto administrativo praticado por subalterno.

10ºAlém disso, não é certo, como de 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.

11º- De facto, "tal falta de notificação constitui preterição de formalidade ou vício de forma do processo de liquidação, invalidaria esta", como decidiu este STA - Ac. Doutrinai, Ano XXXIX, nº 458, págs. 195 a 207.

12º- 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 pelo artigo 268º, nº 3 da Constituição da República Portuguesa.

13º- Em todo o caso, o Tribunal recorrido, a sufragar-se o seu entendimento, devia ter declarado o acto ineficaz em relação à impugnante.

14º- 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; considerando-se, por mera hipótese existente a fundamentação, por incompetência para a prática do acto, os artigos 82º do CIVA e 133º e 135º do C. P. Administrativo; e por falta de notificação da fundamentação à impugnante, o artigo 268º, nº 3 da Constituição da República Portuguesa.

Não foram apresentadas contra-alegações.

Neste Supremo Tribunal Administrativo, o Ex.mo Magistrado do Ministério Público emitiu depois parecer pronunciando-se pelo improvimento do presente recurso e conseqüente confirmação do im-

pugnado julgado, aliás de harmonia com entendimento antes sufragado a fls. 81 a 86.

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) 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 Imposto sobre o Valor Acrescentado do ano de 1992, no montante de 2.336.749\$00, e correspondentes juros compensatórios, no montante de 2.031.694\$00.

B) As rectificações efectuadas referem-se a omissão de contabilização e conseqüente não declaração de "prestação de serviços" e impostos, debitados a clientes - informação de fls.46.

C) O prazo para pagamento voluntário do imposto terminou em 4-4-96 informação de fls.42 a 44.

D) A impugnação foi deduzida em 8-4-96.

E, com base nela houve por bem julgar improcedente o recurso jurisdicional que então apreciava e pelo qual se sindicava a bondade e acerto do julgado de 1ª Instância nos apontados e controvertidos segmentos decisórios da ali questionada sentença, a saber,

a) Se, na concretização do questionado acto tributário de liquidação adicional, a AF se socorrera ou não de métodos indiciários;

b) Se aquele acto devia ou não ser anulado por, da respectiva fundamentação, não ter alegadamente sido notificada a Recorrente, e

c) se aquele acto tributário estava ou não inquinado pelo invocado vício de forma por ausência de fundamentação.

Sufragou-se para tanto entendimento de que, não só

"no caso vertente, a verdade é que, como resulta do probatório que constitui o doc. de fls. 10 e ss. dos autos e no qual repousa o acto tributário de liquidação impugnado, a AF socorreu-se de correcções técnicas e não de métodos indiciários, no apuramento da matéria colectável, referente ao ano de 1992, ...", pois,

"... tendo sido detectadas irregularidades na contabilidade viciando os resultados que a mesma deveria reflectir, foi, no entanto, possível, mormente pelo recurso a visitas de fiscalização cruzadas a clientes da recorrente, quantificar os montantes adulterados, permitindo, assim, através das aludidas correcções técnicas, o apuramento da matéria colectável, sem necessidade de recorrer a presunções.",

Como, no que tange à segunda questão enunciada, da alegada ausência de notificação à ora Recorrente da fundamentação daquele acto tributário, se considerou que "... mesmo que assim tenha sucedido, ou seja, que não tenha sido notificada de tal fundamentação, a verdade é que tal vício nunca poderia ter, nas circunstâncias em que foi invocado, a conseqüência que a recorrente lhe pretende emprestar, ou seja, a anulação do acto tributário de liquidação.

De facto ... a verdade é que tal falta de notificação apenas colide com a respectiva eficácia, o que é coisa distinta, e que pressupõe até a existência daquela -, da sua validade ...".

E, no que respeita à terceira questão enunciada, a da controvertida fundamentação do acto tributário impugnado, considerou-se no aresto em crise além dom mais que

"... o acto de liquidação de imposto, em resultado de matéria colectável apurada por recurso a correcções técnicas, ... como expressamente se

refere no doc. n.º 1 junto pela recorrente (cfr. fls. 7) o motivo da liquidação impugnada radica no relatório em questão, para o qual, assim, a entidade que procedeu à liquidação (o acto em questão é operado pelos serviços centrais do IVA ...) faz expressa remessa, dele se apropriando como discurso de suporte do mesmo; e, o dito relatório, indica de forma clara, congruente e suficiente a motivação por que se corrigiu a matéria colectável referente ao ano em causa ...”

Assim concluindo estar tal acto formalmente fundamentado.

E é contra o assim decidido que continua a não se conformar a Impugnante e Recorrente Riboira e Riboira, Limitada, nos termos das alegações e conclusões do presente recurso jurisdicional.

Não lhe assiste porém qualquer razão e o seu recurso, tal como se mostra instruído, encontra-se antes irremediavelmente condenado ao insucesso.

Na verdade e compulsadas as alegações e conclusões do presente recurso, conclusões que fixam, delimitando, o objecto e âmbito ou alcance deste - cfr. arts. 684º e 690º do CP, aplicáveis *ex vi* do art.º 2º al. e) do CPPT -, importa concluir que, com o presente recurso a Recorrente mais não faz do que reiterar, em síntese e fundamentalmente, a argumentação que antes aduzira perante as instâncias e que no tribunal *a quo* o impugnado aresto não logrou qualquer atendimento, como aliás vem de relatar-se.

Disso mesmo constitui inequívoca demonstração, além do mais, o teor conclusivo do pedido, a final, formulado nas respectivas conclusões do presente recurso jurisdicional.

Com efeito, quer nas alegações de recurso apresentadas no Tribunal Central Administrativo, quer nas ora apresentadas neste Supremo Tribunal, dando sempre e injustificadamente por verificado que a impugnada liquidação teve por base a determinação da matéria colectável mediante recurso a métodos indiciários, em ambos reclama, sucessiva e subsidiariamente,

a) se declare que a Administração Fiscal recorreu a métodos indiciários na determinação da matéria colectável por aplicação dos artigos 51º a 56º do CIRC e 82º a 89º do CIVA que, em seu entender, são inconstitucionais por violação do disposto no art.º 104º n.º 2 da CRP;

b) se declare nulo e de nenhum efeito o acto tributário por ausência de fundamentação de facto e de direito e conseqüente violação do disposto no artigos 21º n.º 2 e 64º n.º 2 do CPT, 123º, 124º, 125º e 15º do CPA e 268º n.º 3 da CRP; e, apenas neste recurso,

c) se declare inválido ou ineficaz e, como tal, insusceptível de produzir efeitos na esfera jurídica da impugnante, o acto tributário sindicado, por não oportunamente notificada a respectiva fundamentação, ou anulável por ter sido praticado por órgão sem competência para a sua prática (arts. 82º do CIVA e 133º e 135º do CPA).

Ora e apenas com a apontada ressalva, ressalva que, em rigor, não contende com o sentido decisório que vai acolher-se, já que a problemática suscitada não deixou também de conhecer apreciação e pronúncia decisória do tribunal *a quo*, quer quanto à invocada ausência de notificação da respectiva fundamentação do questionado acto tributário - cfr. parágrafos 2º e 3º do impugnado acórdão, a fls. 107 -, quer quanto à questão da competência para a prática daquele acto - cfr. 3º e último parágrafo de fls. 106 -,

Importa antes concluir que, com o presente recurso jurisdicional, a Recorrente mais não faz do que reeditar a argumentação que já

desenvolvera sem êxito perante o tribunal *a quo*, controvertendo, mais uma vez, as mesmas questões jurídicas já discutidas, apreciadas e decididas pelo tribunal recorrido, ainda mediante apelo à mesma argumentação jurídica que, naquele, não logrou qualquer atendimento.

E no que concerne às inconstitucionalidades reiteradamente invocadas, também pelas apontadas e aqui acolhidas razões - a matéria colectável apurada no caso dos presentes autos, ao contrário do injustificadamente alegado pela Recorrente, não ocorreu mediante a invocada utilização de métodos indiciários, mas antes através de correcções técnicas - improcedem as conclusões que as suportam.

Assim, não sendo embora caso de se não conhecer do objecto do presente recurso jurisdicional por, ainda assim, ser de considerar verificada a necessária antítese discursiva,

Nos termos do disposto nos arts. 713º n.º 5 e 726º do CPC, importa apenas remeter, como efectivamente se remete, pura e simplesmente, “... para os fundamentos da decisão impugnada.” e, conseqüentemente, Negar provimento ao presente recurso jurisdicional, confirmando antes e integralmente o aresto com ele impugnado.

Assim acordam os Juizes desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo.

Custas pelo Recorrente, fixando a procuradoria em 50%.

Lisboa, 13 de Novembro de 2002. — *Alfredo Madureira* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Almeida Lopes*.

## Acórdão de 13 de Novembro de 2002.

### Assunto:

*Impugnação judicial. Prescrição da obrigação. Dívida paga. Princípios da verdade material e da especialização dos exercícios.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *A prescrição da obrigação tributária, não servindo de fundamento à impugnação judicial do acto de liquidação, pode ser apreciada no respectivo processo, oficiosamente, tendo em vista a declaração de extinção da instância, por inutilidade superveniente da lide, caso se verifique.*
- 2 — *Não ocorre a prescrição se a dívida liquidada foi paga.*
- 3 — *A aplicação do princípio da especialização dos exercícios, obstando a que um dado encargo seja imputado a um exercício a que não diz respeito, por nele se não ter, ainda, verificado, não ofende o princípio da verdade material, antes o concretiza, na medida em que contribui para que a tributação seja ajustada à realidade.*

Recurso n.º 1333/02, Recorrente: LSI - Sociedade de Construções e Representações Luso-Suíça Internacional, Lda. Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.<sup>mo</sup> Conselheiro Baeta de Queiroz.

1.1. LSI - SOCIEDADE DE CONSTRUÇÕES E REPRESENTAÇÕES LUSO-SUÍÇA INTERNACIONAL, LDA., com sede em

São Julião do Tojal, Loures, recorre da sentença da Mm<sup>a</sup>. Juiz da 1<sup>a</sup> Secção do 4<sup>o</sup> Juízo do Tribunal Tributário de 1<sup>a</sup> Instância de Lisboa que julgou improcedente a impugnação do acto de liquidação de contribuição industrial relativa ao exercício do ano de 1987.

Formula as seguintes conclusões:

“1.

É ilegal a interpretação dada ao artigo 43<sup>o</sup> do Código da Contribuição Industrial, segundo a qual na determinação dos prejuízos verificados num exercício, se deverá lançar recurso aos elementos contabilizados, negligenciando a verdade material entretanto apurada e oportunamente manifestada, porquanto ao fazê-lo, se está a violar o princípio básico da tributação da situação real do contribuinte, sob pena de ficar violado o disposto no artigo 90<sup>o</sup> da Lei Geral Tributária.

2.

A sentença recorrida, ao condenar em 8.05.2002 o contribuinte no pagamento de uma contribuição industrial referente ao ano de 1987, viola o disposto nos artigos 5<sup>o</sup> n.º 2 e 48<sup>o</sup> n.º 1 da Lei Geral Tributária, a qual muito claramente estabelece que o direito a cobrar tal imposto prescreveu.

Termos em que, com o duto suprimento de V. Exas., deve a sentença recorrida ser revogada e substituída por outra que declare procedente o pedido de impugnação apresentado pela impugnante, ou, se assim se não entender, que declare extinto o direito à cobrança da contribuição dos autos por prescrição (...).”

1.2. Não há contra-alegações.

1.3. O Ex.<sup>mo</sup> Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que o recurso não merece provimento: a questão da prescrição não se coloca, por estar pago o tributo liquidado; e a sentença fez boa interpretação e aplicação do disposto no artigo 22<sup>o</sup> do Código da Contribuição Industrial.

1.3. O processo tem os vistos dos Ex.<sup>mos</sup> Adjuntos.

2. A matéria de facto vem assim fixada:

“A) Em 29 de Junho de 1988, a impugnante apresentou no 5.<sup>o</sup> Bairro Fiscal de Lisboa a declaração modelo 2 referente à contribuição industrial do exercício de 1987, tendo apurado uma matéria colectável de 1.122.525\$00 ou seja um prejuízo neste valor.

B) Para a determinação do resultado referido em A), a impugnante deduziu prejuízos resultantes de exercícios anteriores, nos termos do artigo 43.<sup>o</sup> do Código da Contribuição Industrial, pelo valor de 13.912.117\$00, entre os quais se contava o que resultou do exercício de 1985, no montante de 5.916.737\$00.

C) Na determinação da matéria colectável, referida em B), referente ao exercício de 1985, a impugnante considerou um crédito não cobrado mas passível de tributação de que era devedor a sociedade de direito alemão denominada Krupp Industrietechnik GmbH, crédito que reclamou judicialmente pelo processo n.º 150143/88 no Tribunal da Comarca de Duisburg na República Federal da Alemanha.

D) Na acção referida em C), veio a ser proferida, em 30/05/89, sentença que declarou improcedente a pretensão da aqui impugnante, e deu provimento ao pedido reconvenicional da Krupp Industrietechnik GmbH, da qual resultou um encargo de 86.835.000\$00, sentença essa de que veio a ser interposto recurso para o competente Tribunal da Relação, cujo acórdão confirmou integralmente a decisão do Tribunal da 1.<sup>a</sup> Instância, e transitou em julgado.

E) Em consequência da decisão referida em D), a impugnante apresentou, em 13 de Março de 1990, declaração de substituição modelo 2 da contribuição industrial referente ao exercício de 1985, tendo sido agravado o prejuízo, referido em B), para o montante de 92.751.737\$00.

F) A matéria colectável do exercício de 1987 foi fixada pelo Chefe da Repartição de Finanças do 5<sup>o</sup> B. F. de Lisboa, em 4.452.278\$00, verba com base na qual foi efectuada a liquidação adicional de contribuição industrial, imposto extraordinário e juros compensatórios, no montante global de 1.744.504\$00.

G) A impugnante foi notificada da liquidação referida em F), por officio de 29/11/89.

H) A impugnante pagou em 26/03/92 a importância correspondente à liquidação referida em F).

I) A petição inicial, correspondente à presente impugnação, deu entrada, na Repartição de Finanças do 5<sup>o</sup> Bairro Fiscal de Lisboa, em 25/07/1990”.

3.1. Na segunda das conclusões que extrai das suas alegações afirma a recorrente que “a sentença recorrida, ao condenar em 8.05.2002 o contribuinte no pagamento de uma contribuição industrial referente ao ano de 1987, viola o disposto nos artigos 5<sup>o</sup> nr. 2 e 48<sup>o</sup> nr. 1 da Lei Geral Tributária, a qual muito claramente estabelece que o direito a cobrar tal imposto prescreveu”.

Invoca, deste modo, a prescrição da dívida liquidada pelo acto de liquidação impugnado.

A prescrição das dívidas fiscais é de conhecimento officioso - cfr., hoje, o artigo 175<sup>o</sup> do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) e, antes, o artigo 259<sup>o</sup> do Código de Processo Tributário (CPT). E se esse conhecimento deve ser adquirido, por dever de officio, na oposição à execução fiscal, a que pode, aliás, servir de fundamento, não é vedado apreciar a questão no processo de impugnação judicial. Porém, aqui, ela não pode servir de fundamento da acção - e é, consequentemente, incapaz de conduzir à sua procedência -, mas ao não conhecimento do seu objecto, uma vez que, extinta a obrigação em exigência coerciva, pela prescrição, torna-se inútil o prosseguimento da lide que visa a anulação do acto tributário que a originou.

Este o entendimento corrente na jurisprudência deste Tribunal, podendo apresentar-se como exemplos, entre muitos, os acórdãos de 20 de Março, 30 de Abril, 15 de Maio, 3 de Julho e 2 de Outubro, todos de 2002, nos recursos n.ºs. 144/02, 145/02, 365/02, 723/02 e 638/02, respectivamente.

Eis a razão por que, apesar de a questão só agora, em fase de recurso, ser colocada em juízo, tratando-se, pois, de questão nova, se nos impõe apreciá-la, e com prioridade.

Essa apreciação é simples, face ao que vem fixado na alínea H) da matéria de facto: que “a impugnante pagou em 26/03/92 a importância correspondente à liquidação” impugnada.

Ora, sendo o pagamento um facto extintivo da obrigação (cfr. o artigo 762<sup>o</sup> n.º 1 do Código Civil), esta não pode extinguir-se repetidamente, ainda que por outra causa, designadamente, a prescrição (vd. o artigo 304<sup>o</sup> do mesmo diploma).

Por isso, o Tribunal vem afirmando, amiudadas vezes, que, achando-se paga a dívida, não tem cabimento falar na sua prescrição. Vejam-se, entre muitos, os acórdãos de 25 de Janeiro, 23 de Fevereiro,

17 de Maio e 13 de Dezembro, todos de 2000, nos recursos n.ºs. 23480, 24423, 24786 e 25250, respectivamente.

Daí a improcedência da conclusão n.º 2.

3.2. Na conclusão sobranete defende a recorrente que “é ilegal a interpretação dada ao artigo 43.º do Código da Contribuição Industrial, segundo a qual na determinação dos prejuízos verificados num exercício, se deverá lançar recurso aos elementos contabilizados, negligenciando a verdade material entretanto apurada e oportunamente manifestada, porquanto ao fazê-lo, se está a violar o princípio básico da tributação da situação real do contribuinte, sob pena de ficar violado o disposto no artigo 90.º da Lei Geral Tributária”.

Ilustremos o que a recorrente pretende dizer com a alegação que antecede as conclusões: aí se diz que “não se tributa o que está contabilizado só por estar contabilizado, pois a contabilização é meramente instrumental e presume-se que retrata a verdade material subjacente. Se contudo se apurar que a contabilidade não retrata a verdade material, então há que rectificar essa mesma contabilidade, para assim se chegar ao tributo justo. Foi aqui que a sentença recorrida ignorou (...)”.

Mas não nos parece que a sentença recorrida tenha postergado o princípio da verdade material, interpretando o artigo 43.º do Código da Contribuição Industrial de modo a ofendê-lo.

Este artigo 43.º dispõe que “os prejuízos verificados em determinado exercício serão deduzidos aos lucros tributáveis, havendo-os, de um ou mais dos cinco anos posteriores”.

Ele foi interpretado, pela sentença, em conjugação com o artigo 22.º do mesmo diploma, segundo o qual “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”.

A sentença extraiu, da interpretação, conjugada, dos dois preceitos, este sentido útil para a decisão que se seguiu: “só se deduzem prejuízos aos lucros de exercícios seguintes, quando devidamente contabilizados no exercício a que respeitam”. E “para a determinação do lucro tributável de determinado exercício, só se poderão ter em conta os proveitos e os custos que sejam contabilizados nesse exercício”.

Não se disse, pois, na sentença sob apreciação, nem a ela isso subjaz, ainda que implicitamente, que “prevalece aquilo que foi contabilizado e não a verdade material”.

O que se afirmou foi que a recorrente pretendeu deduzir, num dado exercício, um encargo que não se tinha ainda verificado, pois que mais tarde haveria de surgir, por obra de uma posterior sentença judicial que lhe foi desfavorável.

Deste modo, constitui materialidade adquirida pela sentença a existência daquela perda. O que ocorre, e foi afirmado, é a impossibilidade legal de a antecipar, considerando-a em exercício anterior, com violação do princípio da especialização dos exercícios. Sem obstáculo a que a mesma realidade material tenha os seus reflexos contabilísticos e fiscais no momento oportuno.

A verdade material é objectivo do procedimento tributário, orientado como este está, por força do princípio da legalidade, no sentido da descoberta dessa verdade, necessária para que a tributação seja ajustada à realidade.

Assim é que se pode dizer que a especialização dos exercícios é, ainda, emanação desses princípios: todas as componentes positivas ou negativas do lucro tributável são imputáveis ao exercício a que digam respeito, o que vale por dizer que os proveitos ou ganhos, encargos, custos ou perdas, efectivamente havidos em cada exercício devem nele ser contabilizados, influenciando os resultados e a tributação desse e não de outro exercício (sem embargo dos reflexos que, nos termos da lei, possam ocorrer nos exercícios posteriores). Os mesmos princípios repudiam que aqueles encargos não figurem no correspondente exercício, e sejam contabilizados em outro, anterior ou posterior, a que não respeitam, influenciando indevidamente o resultado do exercício e a correspondente situação fiscal - com evidente distorção da verdade material.

Não procede, pelo exposto, também, a primeira conclusão.

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 em 50% a procuradoria.

Lisboa, 13 de Novembro de 2002. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Benjamim Rodrigues* — *Fonseca Limão*.

## Acórdão de 13 de Novembro de 2002.

### Assunto:

*Recurso jurisdicional per saltum. Alegação de factos. Competência do Supremo Tribunal Administrativo.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*Invocando o recorrente, nas conclusões das suas alegações de recurso jurisdicional directamente interposto para o Supremo Tribunal Administrativo de decisão de um tribunal tributário de 1.ª instância, factos que este último não deu como provados, o recurso não versa, exclusivamente, matéria de direito, não sendo o Supremo Tribunal Administrativo competente, em razão da hierarquia, para o apreciar.*

Recurso n.º 1374/02. Recorrente: Fazenda Pública; Recorridos: Manuel José de Lima e Maria de Fátima Carvalho Gonçalves de Lima; Relator: Exmo. Conselheiro Dr. Baeta de Queiroz.

1.1. A **FAZENDA PÚBLICA** recorre da sentença do Mm.º. Juiz do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Aveiro que julgou procedente a oposição, deduzida por **MANUEL JOSÉ DE LIMA E MA-**

**RIA DE FÁTIMA CARVALHO GONÇALVES DE LIMA**, residentes em Santa Maria da Feira, à a execução fiscal instaurada para cobrança de dívida de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) relativo ao ano de 1990.

Formula as seguintes conclusões:

”1)

Considerou-se que a liquidação de IRS que originou a dívida exequenda não foi levada ao conhecimento dos oponentes pela forma constante da lei, ou seja, através de carta registada com aviso de recepção conforme estipula o artº 139º do C.I.R.S.

2)

A notificação da liquidação dos impostos periódicos efectuada fora dos prazos previstos na lei -para o IRS (artº 97º do C.I.R.S.) é efectuada por carta registada.

3)

Salvo o devido respeito pela posição assumida na douta sentença a ser aplicável à presente situação o artº 139º do C.I.R.S. conforme o decidido, sempre será o nº 3 de tal normativo que prescreve a forma de carta registada para a notificação.

4)

E da aplicação de tal norma decorre que a notificação considera-se efectuada no terceiro dia posterior ao registo.

5)

Resultando dos autos que a notificação foi enviada sob registo em 5/12/95, e não foi a mesma devolvida ao remetente.

6)

A notificação foi regularmente efectuada nos termos do artº 139º do C.I.R.S.

7)

E mesmo que se considere que será de aplicar o artº 65º do C.P.T., admitindo apenas por hipótese que o artº 139º do C.I.R.S. foi revogado pelo artº 11º do D.L. 154/91 de 23.04 que aprovou o C.P.T., a falta de envio do aviso de recepção com a carta registada apenas acarreta uma irregularidade procedimental.

8)

Irregularidade essa que só será relevante se no caso concreto se demonstrar que a carta não foi recebida pelos contribuintes, pelo facto de tal formalidade ter sido preterida, o que não é a situação dos autos.

9)

Resultando dos autos que a carta contendo a notificação aqui em apreço não foi devolvida ao remetente, poder-se-á extrair a conclusão

de que a notificação foi efectivamente recebida pelos oponentes, conjugado com o facto de não se mostrar ilidida a presunção de que a carta foi recepcionada, nos termos do artº 66º nº 2 do C.P.T.

1.2. Não há contra-alegações.

1.3. O Exmº. Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que o Tribunal não é o competente para conhecer do recurso, por este não versar, exclusivamente, matéria de direito.

1.4. Notificada de tal parecer, a recorrente admite que seja como nele se expende, requerendo, desde já, a remessa do processo ao Tribunal Central Administrativo.

1.5. O processo tem os vistos dos Exmºs. Adjuntos.

2. Vem estabelecida a factualidade seguinte:

”a)

corre termos pela 1ª Repartição de Finanças de Santa Maria da Feira, sob o nº 100808.0/96, um processo de execução fiscal contra os oponentes, para cobrança coerciva da quantia de 1.634.502\$00 e acrescido;

b)

essa execução foi instaurada com base em certidões de que há cópia a fls. 17 da qual constam como devedores da quantia, no total acima indicado, provenientes de Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares de 1990, liquidação nº 5323006941. de 1995, os oponentes;

c)

os oponentes foram citados para essa execução em 24 de Junho de 1996;

d)

a presente oposição deu entrada na Repartição de Finanças de Santa Maria da Feira em 12 de Julho de 1996 (cfr. carimbo de entrada aposto na primeira folha da p.i., a fls. 2).

e)

A notificação da liquidação de Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares de 1990, foi enviada aos oponentes através de registo colectivo nº 54, sem aviso de recepção, efectuada em 5 de Dezembro de 1995, impresso 26407”.

3. A sentença impugnada decidiu a procedência da oposição à execução com fundamento em que a esta não podia ter sido instaurada, pois não estava esgotado o prazo para pagamento voluntário, uma vez que a liquidação fora notificada por carta registada sem aviso de recepção, contra a exigência do artigo 139º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, que exige aquele aviso.

Insurge-se a Fazenda Pública contra tal decisão, invocando, além do mais, como fundamentos do recurso, que ”a notificação foi enviada sob registo em 5/12/95, e não foi a mesma devolvida ao remetente”; que a ”irregularidade (...) que só será relevante se no caso concreto se demonstrar que a carta não foi recebida pelos contribuintes, pelo

facto de tal formalidade ter sido preterida, o que não é a situação dos autos”; e que “a carta contendo a notificação aqui em apreço não foi devolvida ao remetente, (de onde) poder-se-á extrair a conclusão de que a notificação foi efectivamente recebida pelos oponentes, conjugado com o facto de não se mostrar ilidida a presunção de que a carta foi recepcionada, nos termos do artº 66º nº 2 do C.P.T.”.

É por virtude desta alegação, levada às conclusões das alegações de recurso, que o Exmº Procurador-Geral Adjunto entende que este não é o Tribunal competente, em razão da hierarquia, para dele conhecer. É que, segundo este Magistrado, nas transcritas conclusões vêm invocados factos não estabelecidos na decisão judicial sob recurso, de onde resulta não ter este exclusivo fundamento em matéria de direito.

E a verdade é que, a respeito da notificação do acto de liquidação, tudo o que na sentença vem estabelecido é que ela “foi enviada aos oponentes através de registo colectivo nº 54, sem aviso de recepção, efectuado em 5 de Dezembro de 1995, impresso 26407”.

Não esclarece a sentença se a correspondência foi recebida pelos destinatários, ou se, ao invés, foi devolvida.

Deste modo, a recorrente, ao afirmar que a correspondência não foi devolvida (daí retirando, pelo menos como facto presumido, que foi recebida), questiona a factualidade apurada, imputando-lhe defeito, por não ter incluído o facto que, por seu turno, alega nas conclusões do recurso.

Recurso que, por isto, não se funda, exclusivamente, em matéria de direito, não sendo este, 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.

Conforme é jurisprudência uniforme deste Tribunal, para saber se o recurso versa, ou não, exclusivamente, matéria de direito, e, consequentemente, estabelecer qual dos tribunais superiores é o competente para o decidir, tudo o que importa é verificar se vêm alegados factos diferentes dos fixados pela 1.ª instância, ou por contrários, ou por omissos. Afirmados esses factos, para concluir pela incompetência deste Tribunal não importa a sua relevância, ou dos juízos valorativos sobre eles construídos. Basta que as conclusões das alegações de recurso incluam matéria de facto não coincidente com a fixada na decisão recorrida para que o recurso não verse, exclusivamente, matéria de direito. É, não incidindo, unicamente, sobre matéria de direito, não é este Tribunal, mas o Tribunal Central Administrativo, o competente para apreciar o recurso, face às apontadas 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 o processo será enviado após o trânsito em julgado do presente acórdão, como antecipadamente foi requerido pela recorrente.

Sem custas.

Lisboa, 13 de Novembro de 2002. — *Baeta Queiroz* (relator) — *Benjamim Rodrigues* — *Fonseca Limão*.

## Acórdão de 13 de Novembro de 2002.

### Assunto:

*Recurso contencioso de acto administrativo praticado por secretário de Estado por delegação de poderes do respectivo ministro. Tribunal competente.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *A partir de 15 de Setembro de 1997 é competente para apreciar o recurso contencioso de um acto administrativo respeitante a questão fiscal, praticado por um Secretário de Estado, a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, e não a correspondente Secção do Supremo Tribunal Administrativo.*
- 2 — *Irreleva, para determinar o tribunal competente, que aquele acto tenha sido praticado ao abrigo de delegação de poderes por parte do respectivo Ministro.*

Recurso n.º1411/02 em que são recorrente a Sociedade Agrícola Rio Caia, S.A., e recorrido o Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais. Relator, o Ex.º Conselheiro Baeta de Queiroz.

1. Sociedade Agrícola Rio Caia, S.A., com sede em Campo Maior, recorre do despacho de S. Ex.ª o Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais de 17 de Julho de 2002, que indeferiu recurso hierárquico da decisão que determinara correcções de natureza quantitativa ao lucro tributável em sede de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC) relativo ao exercício de 1997.

O Ex.º Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal suscita a questão prévia da incompetência, em razão da hierarquia, do Tribunal, para apreciar o recurso, face à autoria do acto impugnado e ao disposto nos artigos 32º e 41º nº 1 alínea b) do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais (ETAF).

Ouvida sobre esta questão, a recorrente entende que o Tribunal é competente, de acordo com o artigo 32º nº 1 alínea c) do ETAF, por o acto posto em crise ter sido praticado ao abrigo de delegação de poderes de S. Ex.ª o Ministro das Finanças, sendo inaplicável ao caso o artigo 42º nº 1 alínea b) do mesmo diploma.

Porém, e para o caso de assim se não entender, requer a remessa do processo ao Tribunal Central Administrativo (TCA).

O processo tem os vistos dos Ex.ºs Adjuntos.

2. De acordo com a redacção original da alínea c) do nº 1 do artigo 32º do ETAF, era da competência deste Supremo Tribunal Administrativo a apreciação dos recursos de actos administrativos do Governo e dos seus membros, quando respeitantes a questões fiscais.

Tal redacção foi alterada pelo artigo 1º do Decreto-Lei nº 229/96, de 29 de Novembro, passando a ali constar, apenas, os “recursos de actos administrativos do Conselho de Ministros respeitantes a questões fiscais”.

Do mesmo passo, aquele artigo 1º alterou, também, a alínea b) do nº 1 do artigo 41º do ETAF: aí, onde ao Tribunal Tributário de 2.ª Instância se atribuía competência para conhecer “dos recursos dos recursos de actos administrativos respeitantes a questões fiscais, salvo o disposto nas alíneas c) e d) do nº 1 do artigo 32º”, passou



a entregar-se-lhe competência para apreciar os "recursos de actos administrativos de membros do Governo respeitantes a questões fiscais".

As inovações resultantes do citado Decreto-Lei nº 229/96 entraram em vigor, por força do seu artigo 5º, nº 1, "na data do início de funcionamento do Tribunal Central Administrativo". E essa data é, conforme a Portaria nº 398/97, de 18 de Julho, 15 de Setembro de 1997.

Do exposto resulta que, a partir de então, este Supremo Tribunal Administrativo deixou de ser o competente para conhecer de recursos de actos dos membros de Governo Ministros ou Secretários de Estado respeitantes a questões fiscais, competência essa que se transferiu para o TCA.

É o caso presente, em que o acto administrativo posto em causa, imputado a um Secretário Estado, data de 17 de Julho de 2002, com interposição do recurso contencioso em 16 de Setembro seguinte.

E patenteia-se a irrelevância da delegação de poderes invocada pela recorrente, quando dela pretende retirar influência na repartição de competências pelos dois Tribunais: a solução é a mesma para os recursos dos actos ministeriais individuais, quer praticados por um Ministro, quer por um Secretário de Estado.

Por outro lado, irrita é, também, a evocada inaplicabilidade do artigo 42º nº 1 alínea b) do ETAF, norma que, na realidade, nos não interessa, pois respeita às competências em matéria de contencioso aduaneiro, por isso que a não apontou o Ex.mo Procurador-Geral Adjunto, escolhendo, antes, para aí se estribar, os correspondentes número e alínea, mas do artigo 41º do referido ETAF.

Procede, pelas expostas razões, a questão prévia da incompetência do Tribunal em razão da hierarquia.

3. 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 conhecer do presente recurso contencioso, considerando competente a correspondente Secção do Tribunal Central Administrativo, para onde o processo será enviado, conforme cautelarmente pediu a recorrente - artigo 18º, nº 2, do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

Custas a cargo da recorrente, fixando-se a taxa de justiça em € 100 (cem euros) e a procuradoria em 50 %.

Lisboa, 3 de Novembro de 2002. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Benjamim Rodrigues* — *Fonseca Limão*.

## Acórdão de 13 de Novembro de 2002.

### Assunto:

*Recurso contencioso. Identificação do autor do acto recorrido. Correção da petição. Erro manifestamente indesculpável.*

### Doutrina que dimana da decisão:

1 — *Há lugar a convite para regularização da petição de recurso contencioso quando a errada identificação do autor do acto recorrido se não deva a erro manifestamente indesculpável - artº 40º da LPTA.*

2 — *O que é o caso se, na respectiva notificação, a identificação do seu autor é pouco menos que ininteligível.*

Recurso nº 1445/02. Recorrente: Ramiro & Pires L.<sup>da</sup>; Recorrido: Ministério das Finanças e Economia; Relator: Ex.<sup>mo</sup> Conselheiro Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do STA:

Vem o presente recurso jurisdicional interposto por RAMIRO & PIRES, LDA, da sentença do TT de 1ª Instância de Viseu que rejeitou o recurso contencioso que a mesma interpusera contra o Ministro das Finanças e Economia, que lhe indeferira, por despacho de 17/06/01, recurso hierárquico, interposto de despacho da Directora de Finanças de Bragança.

Fundamentou-se a decisão em que o acto recorrido não foi proferido pelo Ministro mas pelo Subdirector-Geral dos Impostos, o que concretiza uma situação de ilegitimidade passiva a determinar a rejeição do recurso, nos termos do artº 57º nº 4º do RSTA.

A recorrente formulou as seguintes conclusões:

"1 - O processo foi remetido para este Tribunal por se reconhecer que o acto recorrido não foi praticado por qualquer membro do Governo mas pelo Ex.<sup>mo</sup> Senhor Subdirector-Geral dos Impostos, por delegação daquele.

2 - Tal remessa resulta da faculdade prevista pelo Art. 4º do ETAF.

3 - Ao ser admitida a remessa para esse Tribunal, aceitou-se que o recurso foi interposto de despacho do Ex.<sup>mo</sup> Senhor Subdirector-Geral dos Impostos.

4 - Consequentemente está sanada a eventual excepção da ilegitimidade.

5 - Ao assim não ser entendido violou-se o disposto no Artº 4º do ETAF.

6 - Mesmo que assim não fosse entendido, sempre a recorrente teria direito a regularizar a petição.

7 - É que a situação em apreço está tipificada no Artº 40º da ETAF.

8 - Na verdade, embora nesta artigo seja utilizado o termo "pode", é entendido que se trata de um poder-dever a ser exercido pelo douto julgador.

9 - Ao assim não ser entendido foi violado o disposto no citado Artº 40º da ETAF.

Termos em que o presente recurso deve proceder e, consequentemente, ser a douda sentença revogada, substituindo-a por outra que admita o recurso."

O Ex.<sup>mo</sup> Magistrado do M.P. emitiu parecer no sentido do provimento do recurso, uma vez que "a errada identificação do autor do acto recorrido não é manifestamente indesculpável" dada a caligrafia do despacho de fls 6 do instrutor não ser de leitura fácil e o ofício de fls. 12 não identificar o autor do acto, "sendo certo que a recorrente sempre se dirigiu ao Ministro das Finanças", pelo

que há, no caso, lugar a convite para regularização da petição, nos termos do artº 40º nº 1 al. a) da LPTA.

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

Em sede factual, vem apurado que:

“1 - por despacho de 20-03-86 do Sr. Secretário de Estado do Planeamento foram concedidos incentivos fiscais à ora Recorrente no tocante a sisa, contribuição industrial, imposto complementar Secção D, reintegrações e amortizações, custos ou perdas do exercício para efeitos do artigo 26º do C.C.Industrial, incentivos financeiros correspondentes à taxa Básica de bonificação (doc. de fls.10 e 11 do Processo apenso).

2 - Por despacho de 08- 04-97 do Sr. Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, foi determinada a caducidade dos incentivos fiscais e financeiros concedidos (documento de fls. 9 do processo apenso).

3 - Pelo ofício nº 4444 de 15/09/99 da Direcção de Finanças de Bragança, foi ordenada a liquidação dos incentivos a repor, com base na informação prestada pelos Serviços de Inspeção Tributária (doc. de fls. 6 e 7 do processo apenso).

4 - Foi então liquidado Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas na importância de 409 060\$00 e juros compensatórios na quantia de 245 570\$00, tendo o ora reclamante sido notificado em 25-10-99.

5 - Em 21-01-2000 a ora recorrente deduziu reclamação dirigida ao Exmº Sr. Director de Finanças do Distrito de Bragança.

6 - A reclamação foi indeferida por despacho de 06-04-2000 da Srª Directora de Finanças de Bragança, decisão que foi notificada à ora recorrente por carta registada em 11/04/2000.

7 - A ora recorrente recorreu hierarquicamente, em 08-05-00, de tal decisão em petição dirigida ao Senhor Ministro de Finanças e Economia.

8 - O recurso hierárquico foi decidido pelo Sr. Subdirector-Geral dos Impostos, por delegação, que o indeferiu por decisão proferida em 17-06-00.

9 - O recurso em apreço foi instaurado em 10-07-00”.

Vejam, pois:

Como resulta do probatório, a recorrente interpôs, para o Ministro das Finanças, recurso hierárquico do despacho da Directora de Finanças de Bragança que lhe indeferiu reclamação graciosa.

Tal recurso foi indeferido pelo Subdirector-Geral dos Impostos, por subdelegação.

E o presente recurso contencioso foi rejeitado por ilegitimidade passiva, uma vez que foi, como se disse, interposto para o Ministro das Finanças.

A recorrente levanta duas questões:

A primeira, que, tendo, pelo TCA, sido ordenada a remessa dos autos ao TT de 1ª Instância, por se reconhecer que o acto recorrido não foi praticado por qualquer membro do Governo mas por aquele Subdirector-Geral, implicitamente se aceitou que o recurso foi interposto de despacho desta.

Mas, aí, sem razão.

Certo que, tendo o recurso contencioso sido interposto contra o Ministro das Finanças a quem foi imputado o acto recorrido, o TCA reconheceu a sua incompetência, em razão do autor do acto, atribuindo-a à 1ª Instância.

Mas a isso se limitou.

Em ponto algum afirmou que o recurso foi interposto do despacho do Subdirector-Geral.

O que tal aresto afirmou foi que o acto recorrido não era da autoria do ministro mas daquela última entidade, pelo que se julgou incompetente, já que não se tratava de um membro do Governo.

Pretende ainda a recorrente a aplicação do artº 40º da LPTA que - nº 1 al. a) - prevê a correcção da petição, a convite do Tribunal, sempre que se verifique “a errada identificação do autor do acto-, salvo se o erro for manifestamente indesculpável”

Ora, tendo-se, no caso, verificado tal erro, há que averiguar da respectiva indesculpabilidade, que para determinar a rejeição do recurso, terá, assim, de ser indesculpável.

Ora tem-se considerado como manifestamente indesculpável, para o efeito do disposto naquele normativo, o erro grosseiro, crasso ou notório, aquele em que não cairia um administrado medianamente diligente.

É, tendo em conta a gravidade da sanção - a inviabilização do recurso contencioso - há que estabelecer aqui uma relação da proporcionalidade, desde logo por força do respectivo princípio constitucional, em termos de restrição ao recurso como direito fundamental.

E que fazer apelo ao princípio do inquisitório.

Pelo que as situações de indesculpabilidade do erro se reduziram à “incerteza absoluta quanto à identidade do autor do acto e à pertinência no erro”.

Cfr. Sérvulo Correia, Revista Ordem Advogados, Dez 94, pág. 843-870 e, por todos, o Ac. do STA de 7/Dez/99 in Acd's Dou'ts 460-489 e demais jurisprudência aí citada.

Por outro lado, cumpre à Administração notificar o acto, de modo adequado, nomeadamente procedendo à identificação do seu autor.

Ora, nos autos, como bem sublinha o Exmº Magistrado do MP, a identificação do autor do acto - cfr. fls. 6 do instrutor - é pouco menos que ininteligível, sendo que a notificação respectiva foi efectuada por fotocópia do aludido despacho - fls. 12.

Pelo que, tendo-se o recorrente dirigido ao Ministro das Finanças, o erro em que incorreu não é manifestamente indesculpável.

Pelo que há efectivamente lugar à correcção da petição.

Termos em que se acorda conceder provimento do recurso, revogando-se a decisão recorrida, devendo convidar-se o recorrente à correcção da petição, se a tal nada mais obstar.

Sem custas.

Lisboa, 13 de Novembro de 2002. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Almeida Lopes* — *António Pimpão*.

## Acórdão de 13 de Novembro de 2002.

### Assunto:

*Arguição de nulidades. Reforma de acórdão.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*I — Se, antes da subida ao Tribunal Superior, o juiz ordena a desapensação de um processo de verificação de créditos,*

*e a Secretaria desapensa, para além desse processo, o próprio processo executivo, não há qualquer nulidade se, na decisão que vier a ser tomada num processo de anulação de venda, tal irregularidade não tiver influído no exame e decisão da causa.*

*II — Não há motivo para reforma de um acórdão se um elemento de facto, considerado erradamente no acórdão, conduz a uma decisão que seria necessariamente igual se tal facto fosse considerado na sua dimensão exacta.*

Recurso nº 25 370. Recorrente: António de Almeida; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Juiz Conselheiro Lúcio Barbosa.

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

1. ANTÓNIO DE ALMEIDA, identificado nos autos, notificado do acórdão proferido nestes autos, veio arguir nulidades e, subsidiariamente, pedir a reforma do acórdão em causa.

Formulou, nesse requerimento as seguintes conclusões:

a) A subida do recurso jurisdicional ao STA, desacompanhado do processo de execução fiscal onde foi proferido o despacho judicialmente recorrido e a cujo recurso o tribunal de 1ª instância negou provimento, constitui uma nulidade processual nos termos do art. 201.º do CPC, por ofender o disposto nos art.ºs. 355.º, n.º 3, e 356.º do CPT (constituindo o preceito da al. d) da LGT simples explicitação do regime que já antes vigorava.

b) Que é (e foi) susceptível de influir na decisão da causa, já que o STA não pôde controlar a situação do tido, na sentença, por acto de adjudicação de bens, nem situar os momentos de pagamento do preço.

c) Sendo certo que esse acto apenas pode ocorrer depois de pago o preço na sua totalidade e os impostos respectivos de acordo com o art. 900.º do CPC.

d) Pelo que só aconteceu, no máximo, em 28/10/98, face ao que consta sobre essa matéria do próprio processo de execução fiscal e não anteriormente como erradamente a sentença recorrida qualificou o acto de abertura de propostas e de aceitação das mais altas.

e) Subsidiariamente,

f) se entendido o despacho do juiz do Tribunal de 1.ª Instância, de 12/01/2000, de desentranhar o recurso jurisdicional do processo de reclamação de créditos como abrangendo também a separação do processo de execução fiscal, de modo a haver correspondência com o feito pela secretaria do tribunal, continua a haver a nulidade da falta de notificação de tal despacho do juiz, ao ora recorrente, nos mesmos termos do art. 201.º do CPC, por violação do disposto no art. 229.º do CPC;

g) pois que o impediu de pedir a aclaração do mesmo despacho e dele recorrer enquanto lido deste modo,

h) e de prejudicialmente colocar o tribunal de recurso a decidir essa questão antes de apreciar o recurso jurisdicional interposto.

i) Subsidiariamente ainda,

j) a entender-se que não procede a arguição das nulidades, então deverá o tribunal de recurso de reformar o acórdão proferido, nos termos dos art.ºs. 669.º, n.º 2, als. a) e b), 716.º, 749 e 762.º do CPC,

k) em virtude de no processo de execução fiscal em que o recurso jurisdicional se tem por encaixado ou onde o mesmo é processado constarem elementos que conduzem a que o que foi tido, na sentença recorrida, por acto de adjudicação de bens foi apenas um acto de abertura de propostas e de aceitação das mais altas e que o pagamento do preço, na sua totalidade, apenas ocorreu em 28/10/98,

l) e que o acto de adjudicação apenas aconteceu, no máximo, nesta data,

m) pelo que, atenta a própria fundamentação do acórdão, a decisão terá de ser necessariamente favorável ao recorrente,

n) mais não seja pelos fundamentos de direito alegados nas alegações de recurso para o STA, entre eles se contando a inconstitucionalidade aí apontada.

Não houve contra-alegações.

A EPGA defende que procede a nulidade invocada.

Foi junto officiosamente o processo executivo.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

2. São duas as questões que se colocam a este Supremo Tribunal: uma tem a ver com a alegada nulidade de determinado acto; a outra tem a ver com o pedido de reforma do acórdão.

Apreciemos cada uma destas questões separadamente.

2.1. Da alegada nulidade.

Consta do processo de anulação de venda o seguinte (fls. 33):

“Conclusão com informação:

“Aos 12 de Janeiro de 2000 faço estes autos concluso com a seguinte informação:

“- O processo de anulação de venda n.º 2/99 foi objecto de sentença em 7/10/99 e julgado improcedente.

“- Em 19/11/99 veio o requerente interpor recurso da sentença para o Supremo Tribunal Administrativo.

“- Este processo tem apensos o processo de Reclamação de Créditos n.º 1/99, em que é executada a empresa Russel Têxtil, L.ª, bem como o processo de Execução Fiscal n.º 076094/100096.9 e apensos da Repartição de Finanças da Lousã.

“- Atendendo a que o processo de Reclamação de Créditos não é necessário para a apreciação do recurso, sou de parecer que o mesmo deveria ser desentranhado, ficando a aguardar a decisão do Supremo Tribunal Administrativo, que recair no processo de Anulação de Venda”.

Sobre esta informação, proferiu o Mm. Juiz o seguinte despacho, nessa mesma data:

“Desentranhe, pois.

“Subam os autos à Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo”.

Foram, porém, desapensados, quer o dito processo de Reclamação de Créditos, quer o próprio processo executivo.

Em suma: subiu apenas a este Supremo Tribunal o processo de Anulação de Venda.

Pois bem, o recorrente vê aqui uma dupla nulidade, por ofensa ao art. 201.º do CPC. Por um lado, pela desapensação *tout court* do processo executivo. Depois pela desapensação do processo executivo, sem notificação ao recorrente da dita desapensação.

Vejamos o primeiro ponto.

Assentemos primeiro no pertinente texto legal.

Dispõe o n.º 1 do art. 201.º do CPC:

“Fora dos casos previstos nos artigos anteriores, a prática de um acto que a lei não admita, bem como a omissão de um acto ou de

uma formalidade que a lei prescreva, só produzem nulidade quando a lei a declare ou quando a irregularidade cometida possa influir no exame ou na decisão da causa”.

Pois bem. Ao falar na nulidade *tout court*, o recorrente fala na alegada violação dos art.ºs. 355.º e 356.º do CPT.

Mas não tem razão.

Na verdade, o “processo” a que se refere o n.º 3 do art. 355.º do CPT é, no caso, o próprio processo de anulação de venda e não o processo executivo.

Isto por um lado.

Por outro lado, a não notificação deste despacho ao recorrente não influiu na decisão da causa.

Na verdade, se tal acto (de desapensação do processo executivo) fosse susceptível de prejudicar a decisão final da causa, sempre este Supremo Tribunal oficiosamente poderia, se dele necessitasse para a sua decisão, mandá-lo subir oficiosamente, como agora o fez.

De qualquer modo, e como veremos depois, nunca tal irregularidade influiria na decisão da causa.

Não procede assim a arguida nulidade.

2.2. Questão bem mais complexa é a que tem a ver com a requerida reforma do acórdão, pedido que redundava na necessidade de prolação de novo acórdão de teor contrário àquele que foi proferido.

Reveja-se o que então se decidiu.

Em matéria de facto, este Supremo Tribunal assentou no seguinte:

A. o requerente veio solicitar a anulação da venda dos bens imóveis penhorados no processo de execução fiscal com o n.º 94/100096.9, instaurado na Repartição de Finanças do concelho da Lousã;

B. contra a empresa Russel Têxtil, L.ª;

C. de que era subsidiariamente responsável Filomena Maria Russel Ferreira das Neves;

D. casada segundo o regime de comunhão de adquiridos, com seu filho António Jorge Ferreira de Almeida;

E. o requerente comunicou à testemunha António Ferreira Pereira que, no dia da praça em causa, estava a contar pagar um terço e lhe exigiram que pagasse a totalidade nas Finanças;

F. sendo que, para mais, não estava preparado;

G. a praça aconteceu no dia a que os autos aludem;

H. quando o requerente apareceu e manifestou a sua intenção, o chefe da repartição de finanças da Lousã, disse-lhe que podia “remir” desde que pagasse a totalidade até às 16 horas, altura do fecho da repartição;

I. evidenciavam os autos de execução fiscal que os imóveis em causa foram adjudicados aos proponentes em 23 de Outubro de 1998;

J. havendo, nesta data, o requerente manifestado, verbalmente, a intenção de exercer o seu direito de remição relativamente aos bens vendidos;

K. o requerente foi advertido pelo chefe da repartição de finanças concelhia para proceder, até ao fim desse mesmo dia, ao depósito da totalidade do preço;

L. sem que a tal houvesse procedido;

M. pelo que se manteve a adjudicação dos bens aos proponentes com as melhores ofertas;

N. após haverem procedido ao depósito integral dos respectivos preços, foi lavrado título de transmissão dos imóveis para os adjudicatários em 28 de Outubro de 1998;

O. sem que até essa data o requerente tivesse efectuado o depósito que se propusera efectuar.

E desta matéria de facto o Tribunal extraiu a pertinente ilação jurídica, a saber: o remidor tinha que depositar a totalidade do preço e não apenas um terço.

Isto porque o remidor propunha-se apenas, no dia da abertura das propostas, pagar um terço da totalidade do preço.

Que o chefe da repartição de finanças não aceitou - e bem - por entender que o remidor tinha que depositar a totalidade do preço, não podendo usar da faculdade concedida aos proponentes licitantes de depositar apenas um terço.

E considerou igualmente que o remidor só podia remir se depositasse a totalidade do preço até à adjudicação dos bens.

No pressuposto - implícito - de que, quando o chefe da repartição de finanças adjudicou o bem, os proponentes já tinham pago a totalidade do preço.

Escreveu-se no acórdão ora sob censura:

“Na verdade, e do probatório consta que o despacho de adjudicação dos bens foi proferido em 23 de Outubro de 1998 - vide alínea i) do probatório -, ao que parece no próprio dia da abertura das propostas, tendo o proponente pago a *totalidade* dos bens - vide al. j) e k) do probatório.

“E não vem assacado qualquer *vício autónomo ao dito despacho de adjudicação de bens*.

“E isso terá sido assim por o proponente ter efectuado o pagamento da *totalidade* do preço, como resulta da informação de fls. 6.

“E porque o candidato ao direito de remição não efectuou o depósito da totalidade do preço até à hora do fecho da repartição, o chefe da repartição de Finanças manteve a adjudicação dos bens ao proponente - al. m) do probatório.

“E bem”.

E daí a pertinente conclusão, no citado acórdão, que ora se transcreve:

“Estamos agora em condições de perceber o que dissemos no início do discurso jurídico, ou seja, a afirmação feita pelo recorrente de que a lei não admite que se lhe exija, enquanto titular do direito de remição, que deposite a totalidade do preço logo no dia da abertura das propostas, podendo não ser de todo incorrecta, não esgota a questão.

“É uma afirmação só parcialmente verdadeira.

“Na verdade, e como resulta do exposto, só é possível exigir do requerente da remição a totalidade do preço no *próprio dia* da abertura das propostas se o proponente de imediato pagar a totalidade do preço, e satisfizer as obrigações fiscais inerentes à transmissão - art. 900.º, 2, do CPC - de forma a obter a adjudicação dos bens nesse dia.

“Daí que a exigência do chefe da repartição de finanças de que o requerente da remição pagasse a *totalidade* do preço logo naquele dia não enferma, na hipótese dos autos, de qualquer vício.

“E porque o recorrente não exerceu o seu direito de remição (pagando a totalidade do preço dos bens, até ser proferido despacho de adjudicação dos mesmos bens ao proponente), soçobram todas as conclusões das alegações de recurso”.

E a ideia de que os proponentes tinham pago logo no dia da abertura das propostas a totalidade de preço radicava no pressuposto de que

o despacho de adjudicação de bens - lavrado nesse próprio dia - tinha sido proferido de acordo com o disposto no art. 900.º, 1, do CPC.

É que o recorrente não questionou este despacho, centrando-se apenas na questão da possibilidade de depositar então apenas 1/3 do valor da venda.

E este Supremo Tribunal considerou, face aos elementos de que dispunha, que o chefe da repartição de finanças adjudicara os bens aos proponentes por isso que estes tinham pago a totalidade do preço.

Pois isso é o que resulta da lei.

Dispõe realmente o art. 900.º, 1, do CPC:

“Os bens apenas são adjudicados e entregues ao proponente após se mostrar integralmente pago o preço e satisfeitas as obrigações fiscais inerentes à transmissão”.

Ou seja: perante este comando legal, e porque o recorrente não questionou expressamente, nas conclusões das alegações de recurso, esse despacho de adjudicação dos bens, o Tribunal foi levado a concluir que tal despacho foi proferido após ter sido paga a totalidade do preço.

A este entendimento foi conduzido este Supremo Tribunal com a conclusão a) das alegações do recorrente quando este diz expressamente que:

“Da conjugação do disposto nos art.ºs. 912.º, n.º 2, e 913.º, al. a) do CPC resulta que o depósito do preço, no caso da remissão, pode ser efectuado enquanto o puder ser o exercício do direito de remissão e que é, no caso de venda judicial, até ao momento em que seja proferido despacho de adjudicação dos bens ao proponente”.

Alegação que vinha na sequência do art. 3.º da petição inicial. Aí se dizia que:

“Nesse dia (dia da venda) e após ter tomado conhecimento da venda e da *adjudicação dos bens* em causa manifestou verbalmente pretender exercer o direito de remição que a lei lhe conferia ... acrescentando que tinha disponibilidade imediata para depositar parte do preço respectivo, ou seja, um terço”.

É certo que o remidor deu conta indirecta dessa anomalia, quando acaba por dizer que a adjudicação não coincidiu com o pagamento da totalidade do preço.

Escreveu-se no art. 6.º da petição inicial:

“Todavia, mesmo a não se entender assim, acresce que os adquirentes também não depositaram o preço ou parte dele, como lhes competia ... só o vindo a fazer em 28 de Outubro de 1998, data em que o senhor Chefe da Repartição de Finanças assinou o respectivo auto de transmissão e entrega aos adquirentes”.

O que, porém, induziu este Tribunal em erro (e já veremos qual o erro) foi toda a problemática se ter centralizado na (im)possibilidade do remidor depositar apenas parte do preço (1/3).

E que isto assim é resulta, quer da sentença, quer do recurso interposto.

A sentença, na realidade, centrou-se apenas na impossibilidade do remidor depositar parte do preço.

E decidiu bem quanto a este aspecto.

Por isso, e no tocante a este ponto, a sentença merecia ser confirmada.

Mas a questão não se esgotava aqui.

Na verdade, o acerto desta asserção não colidia com a possibilidade que o recorrente (remidor) tinha em validamente proceder ao depósito da totalidade do preço até à adjudicação.

E o recorrente, como vimos, referiu na petição que o pagamento da coisa na sua totalidade - que é condição da adjudicação - é posterior à data da adjudicação (em violação da lei).

Mas não foi este o aspecto que atacou no recurso.

Realmente centrou-se na possibilidade do remidor depositar parte do preço, defendendo - mal, como anotámos no acórdão sob censura que o remidor estava na mesma situação do proponente (adquirente).

E na impossibilidade do chefe da repartição de finanças exigir ao remidor que pagasse a totalidade do preço no próprio dia da abertura das propostas.

E daí ter alegado a violação de preceitos constitucionais (art.ºs. 13.º e 67.º da CRP).

Mas face à perspectiva assumida pelo recorrente, na presente reclamação, parece estar-se perante um erro do acórdão recorrido.

Escreveu-se no acórdão sob reclamação:

“Na verdade, e do probatório consta que o despacho de adjudicação dos bens foi proferido em 23 de Outubro de 1998 - vide alínea i) do probatório -, ao que parece no próprio dia da abertura das propostas, tendo o proponente pago a totalidade dos bens - vide al. j) e k) do probatório”.

Será verdadeira esta afirmação (aliás formulada com mera hipótese, como o atesta a expressão *ao que parece*)?

O processo executivo dá resposta a esta questão.

A fls. 276 do processo executivo, encontra-se o “*auto de abertura e aceitação de propostas*”.

Nele se escreveu nomeadamente o seguinte:

“Aos vinte e três dias do mês de Outubro do ano de mil novecentos e noventa e oito, nesta Repartição de Finanças da Lousã ... procedeu-se à abertura das respectivas propostas...”

“Finda a leitura em voz alta das propostas oferecidas pelos proponentes, ordenou ... que fossem interpelados os circunstantes... Informando de seguida que não havia quaisquer reclamações ou preferentes, pelo que o Chefe da Repartição decidiu adjudicar os bens aos proponentes das melhores ofertas.

“Acto contínuo, apresentou-se o Sr. António de Almeida que disse que pretendia exercer o direito de remissão... Verificados os documentos apresentados, o Sr. Chefe da Repartição aceitou o pedido do Sr. António de Almeida pelo somatório dos maiores valores propostos ... advertindo-o de que, nos termos do já referido art. 912.º, 2, do CPC, deveria de imediato depositar a totalidade do preço, e no prazo de 30 dias efectuar o pagamento do Imposto Municipal de Sisa, bem como o selo referido no art. 50.º da Tabela Geral do Imposto de Selo..., tendo o remidor solicitado a passagem das respectivas guias, enquanto providenciava o meio de pagamento.

“Eram dezasseis horas e trinta minutos, sem que se mostrasse pago o respectivo preço pelo remidor Sr. António de Almeida ou por quem o representasse, o Sr. Chefe da Repartição de Finanças manteve a adjudicação dos bens aos proponentes com as melhores ofertas, atrás descritas”.

Daqui decorre que está certa a afirmação constante do acórdão recorrido quando se diz que o despacho de adjudicação ocorreu no *próprio dia da abertura das propostas*.

O que não será exacto é que os proponentes tenham depositado a totalidade do preço logo no dia de abertura das propostas, como implicitamente se considerou no acórdão sob censura.

Escreveu-se no dito acórdão:

“Na verdade, e como resulta do exposto, só é possível exigir do requerente da remição a totalidade do preço no *próprio dia* da abertura das propostas se o proponente de imediato pagar a totalidade do preço, e satisfizer as obrigações fiscais inerentes à transmissão - art. 900.º, 2, do CPC - de forma a obter a adjudicação dos bens nesse dia.

Dá que a exigência do chefe da repartição de finanças de que o requerente da remição pagasse a *totalidade* do preço logo naquele dia não enferma, na hipótese dos autos, de qualquer vício”.

Isto no pressuposto de que os proponentes tinham pago a totalidade do preço no próprio dia da abertura das propostas.

O que realmente não é exacto.

Na verdade, a fls. 288 do processo executivo, o chefe da Repartição de Finanças proferiu, em 23/10/98, o despacho do seguinte teor:

“Considerando que o remidor não efectuou o depósito do preço de venda no momento da remição ... e não podendo os adquirentes ... fazê-lo hoje, embora estejam presentes, por motivos dos Serviços de Tesouraria já se encontrarem encerrados, informe-os de que devem efectuar o depósito de pelo menos 1/3 do preço no 1.º dia útil ao de hoje. Quanto ao adjudicatário que não se encontra presente, notifique-se com o prazo de 2 dias para o efeito”.

E, de fls. 290 e ss., constata-se que os proponentes pagaram o preço dos vários bens em 26, 27 e 29 de Outubro de 1998, sendo que o “título de transmissão”, nos termos do “art. 900.º, n.º 2, do C. P. Civil”, tem a data de 28/10/98.

Ora, escreveu-se no acórdão sob reclamação:

“Estamos agora em condições de perceber o que dissemos no início do discurso jurídico, ou seja, a afirmação feita pelo recorrente de que a lei não admite que se lhe exija, enquanto titular do direito de remição, que deposite a totalidade do preço logo no dia da abertura das propostas, podendo não ser de todo incorrecta, não esgota a questão.

“É uma afirmação só parcialmente verdadeira.

“Na verdade, e como resulta do exposto, só é possível exigir do requerente da remição a totalidade do preço no *próprio dia* da abertura das propostas se o proponente de imediato pagar a totalidade do preço, e satisfizer as obrigações fiscais inerentes à transmissão - art. 900.º, 2, do CPC - de forma a obter a adjudicação dos bens nesse dia”.

Ou seja: seria possível ao chefe da repartição de finanças adjudicar os bens nesse dia (no próprio dia da abertura das propostas) se nesse dia fosse paga a totalidade do preço.

Ora, o que aconteceu?

Nas conclusões das suas alegações de recurso, o recorrente questionou apenas duas coisas: por um lado, a possibilidade de poder depositar um terço no dia da abertura das propostas. Por outro lado, a impossibilidade do chefe da Repartição de Finanças exigir que o remidor (recorrente) depositasse o preço no próprio dia da abertura das propostas.

E porque assim é, nada melhor do que transcrever as conclusões de recurso das suas alegações perante este supremo Tribunal no recurso por si interposto.

Foram as seguintes:

a. Da conjugação do disposto nos art.ºs. 912.º, n.º 2, e 913.º, al. a) do CPC resulta que o depósito do preço, no caso da remissão, pode ser efectuado enquanto o puder ser o exercício do direito de remissão e que é, no caso de venda judicial, até ao momento em que seja proferido despacho de adjudicação dos bens ao proponente.

b. Esse entendimento é o único que é sustentado pela teleologia do preceito e não ofende os princípios constitucionais da igualdade da protecção da família (art.ºs. 13.º e 67.º da CRP):

c. Deste modo a sentença violou todos estes preceitos.

d. A exigência feita ao recorrente de ter de depositar logo no dia da abertura das propostas a totalidade do preço corresponde a um comportamento que a lei não admite e que influi no exame do mérito da causa, constituindo uma nulidade (art. 201.º do CPC) que é fundamento da venda.

Ora, já vimos que o remidor tem que depositar a totalidade do preço. E vimos igualmente que o despacho de adjudicação dos bens foi proferido no próprio dia da abertura de propostas, num momento em que os proponentes não tinham efectuado o depósito do preço.

De tudo isto é possível concluir o seguinte:

a) Era possível - obrigatório - ao chefe da repartição de finanças exigir do remidor o depósito da totalidade do preço.

b) Era possível ao chefe da repartição de finanças proferir despacho de adjudicação dos bens no próprio dia da abertura das propostas, desde que cumpridos os pressupostos definidos no art. 900.º, 1, do CPC.

Mas já vimos que o chefe da repartição de finanças proferiu o despacho num momento em que não tinha sido paga a totalidade - ou até parte - do preço.

Ora, seria assim este despacho do chefe da repartição de finanças a ser atacado.

E não foi.

Ora, como é sabido, o recurso é balizado pelas conclusões das alegações de recurso.

Pelo que, não podendo sindicat tal despacho, que não foi atacado, mantêm-se os restantes pressupostos que são inatacáveis, a saber:

- que o remidor não podia pagar apenas parte do preço;  
- que, adjudicado o bem, pelo pertinente despacho de adjudicação - despacho não atacado em via de recurso - não é mais possível ao remidor remir o bem.

Demais que - aspecto fundamental - o que sempre esteve em causa foi o depósito, por parte do remidor, de um terço do montante total do preço da venda.

E já vimos que tal não poderia acontecer, ou seja, o remidor tinha que proceder ao depósito da totalidade do preço.

Outra solução poderia eventualmente ser encontrada se o recorrente, mesmo depois da adjudicação - mas antes de paga a totalidade do preço pelos proponentes - se apresentasse a pedir a remição, depositando ou propondo-se depositar a totalidade do preço.

Mas não é isso que consta dos autos.

Assim, não tendo o recorrente atacado autonomamente o despacho de adjudicação dos bens (não pelo facto do remidor pretender pagar

apenas um terço da totalidade dos bens, mas por tal despacho ter precedido indevidamente o pagamento do preço e das obrigações fiscais inerentes à transmissão), nem tendo alegado e provado que depois de tal despacho - mas antes do pagamento, pelos proponentes, do pagamento do preço e demais obrigações fiscais - depositou ou requereu o depósito da totalidade do preço, é óbvio que a decisão sob censura seria sempre necessariamente a mesma.

Estamos agora em condições de perceber o que anteriormente dissemos, a respeito da alegada nulidade com previsão no art. 201.º do CPC. Na verdade, tal irregularidade (desapensação do processo executivo, com a inerente impossibilidade de consulta do mesmo) não tinha a virtualidade de influir no exame ou decisão da causa.

E estamos também agora em condições de concluir que o recorrente não pode obter a reforma da sentença, por manifestamente não ocorrerem os pressupostos previstos no n.º 2 do art. 669.º do CPC.

Não logra êxito pois a pretensão do recorrente.

3. Face ao exposto, acorda-se em desatender, quer a arguição de nulidades, quer o pedido de reforma do acórdão.

Custas pelo recorrente, fixando-se a taxa de justiça em € 100.

Lisboa, 13 de Novembro de 2002. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Fonseca Limão* — *Emâni Figueiredo*.

## Acórdão de 13 de Novembro de 2002.

### Assunto:

*Execução fiscal. Dívidas à Caixa Geral de Depósitos. Competência do tribunais tributários. Constitucionalidade e não violação do Tratado de Roma. Oposição. Fundamentos. Foro comum. Suspensão da instância executiva.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- I — Até à transformação operada pelo DL n.º 287/93, de 20 de Julho, a Caixa Geral de Depósitos, enquanto instituto de crédito do Estado e por reconhecidas razões de celeridade processual, tinha a faculdade de cobrar as suas dívidas através do processo de execução fiscal - cfr. art. 61.º do DL n.º 48.953 e art. 59.º do D. n.º 694/70, na redacção do art.º 17.º do DL 693/70.
- II — E esta prerrogativa legal não envolvia qualquer violação do direito constitucional ou comunitário.
- III — Em sede de oposição à execução assim instaurada o executado podia opor-se-lhe com base em qualquer dos fundamentos enunciados no art.º 815.º, n.º 1, 2.ª parte do CPC.
- IV — Nestes casos, para decidir sobre o fundamento da oposição, porque de questões eminentemente civis se trata e que no foro próprio haverão de ser dirimidas, impõe-se sobrestar na decisão da oposição, suspendendo-se a instância executiva até que o tribunal materialmente competente sobre elas se pronuncie.

Recurso nº 26.724. Recorrente: Francisco Alves Machado Cerqueira; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Conselheiro Alfredo Madureira.

Em conferência, acordam os Juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.

Inconformado com a sentença do TT de 1ª Instância de Aveiro que lhe julgou improcedente a oposição à execução fiscal n.º 0108-93/900018.6, instaurada na R: F. de Ilhavo contra Machado e Cardoso, Limitada, para cobrança coerciva de 357.030.877\$00 de dívida à Caixa Geral de Depósitos do ano de 1993 que, na qualidade de fiador e principal pagador, contra si fora instaurada, dela interpôs recurso para este Supremo Tribunal o Oponente Francisco Alves Machado Cerqueira, nos autos convenientemente identificado.

Apresentou alegações e, a final, formulou as seguintes conclusões:

a) *Do teor do primeiro parágrafo parece resultar que a decisão recorrida terá confundido os autos de Oposição deduzida pelo Recorrente com quaisquer outros autos de oposição, bem como os autos da execução instaurada contra o Recorrente com uma qualquer outra execução.*

b) *Com efeito, nesse primeiro parágrafo, para além de ser feita referência ao processo de execução fiscal n.º 0108-9300018.6, que não corresponde ao que foi instaurado contra o Recorrente, diz-se ainda que “foi ordenada a reversão dessa execução contra os responsáveis subsidiários da empresa, entre os quais foi incluído o oponente”, quando, no caso das Dívidas à CGD, nem sequer se encontra legalmente prevista essa reversão.*

c) *Para além de se ter começado por se referir a uma reversão da execução contra os responsáveis subsidiários, a qual não existiu nem sequer se encontra legalmente prevista para as dívidas à CGD, a decisão terminou a aplicar a lei adjectiva como se estivesse em causa uma dívida de impostos, como se as dívidas da CGD estivessem sujeitas às regras de notificação e impugnação previstas no processo tributário para os actos administrativos definitivos e executórios (cfr. p. 14 da decisão recorrida).*

d) *Estes lapsos manifestos comprometem a decisão recorrida, uma vez que revelam que a mesma assentou em pressupostos errados, pelo que se REQUER a respectiva reforma ao abrigo do disposto no art.º 669.º-2/3 do Código de Processo Civil (aplicável ex vi do disposto no art.º2º do CPPT.)*

### Sem conceder

e) *O carácter privado das relações entabuladas entre a Caixa Geral de Depósitos e o Recorrente, bem como a ausência de interesse público em tais relações negociais não permite que a cobrança coerciva da dívida alegada seja feita através do mecanismo legalmente estipulado para os créditos oriundos de relações jurídicas de direito público.*

f) *A assim não se entender, verificar-se-ia que a CGD podia recorrer à jurisdição administrativa, no domínio das relações privadas, ao passo que ao Estado, em tal domínio, estaria reservado o recurso aos tribunais comuns, o que, só por si, seria algo de incongruente.*

g) *O art. 61.º do DL 48.953, de 5 de Abril de 1969, com a redacção que lhe foi dada pelo art. 17.º do DL 693/70, de 31/12, ao atribuir à CGD o direito de cobrar as dívidas de que seja credora através dos tribunais tributários de 1ª instância, é materialmente inconstitucional, por violar o princípio da igualdade constitucionalmente consagrado.*

h) A mesma norma, ao atribuir à CGD o direito de cobrar as dívidas de que seja credora através de um regime especialmente privilegiado, viola ainda o disposto no art. 81º/f da Constituição da República (na redacção vigente à data dos factos), que consagra o dever do Estado de assegurar a equilibrada concorrência entre empresas.

i) A possibilidade de a CGD se servir de um processo despido de formalidades, em que é dispensada do depósito de preparos e da constituição de advogado, constitui privilégio relativamente a outras instituições que praticam operações similares, e viola as regras de concorrência expressas no Tratado de Roma (art. 85º-1/f, 90º-2 e 92º).

j) A natureza absolutamente excepcional e as especiais características do processo de execução fiscal não permitem que o mesmo seja aplicado a situações em que estão em causa interesses meramente privados, a situações em que não está em causa o interesse público que determinou a sua excepcionalidade.

#### **Sem conceder**

k) Depois de decorridos **sete anos e sete meses** sobre a data em que o Recorrente, na sua Oposição, suscitou a questão de a execução ter sido instaurada com base **numa simples fotocópia**, não pode aceitar-se, designadamente à luz do direito do Recorrente a uma decisão em prazo razoável, que o tribunal a quo, depois de um tão longo prazo para proferir essa decisão, ainda tenha chegado até ela sem ter esclarecido aquela questão, em termos de poder decidir com **base em certezas**, e não em meras aparências (“**parece ser uma fotocópia**”).

l) No caso sub iudice, o documento dado à execução para lhe servir de título executivo não é sequer uma fotocópia autenticada, **mas uma fotocópia simples** de uma certidão que, **por não ser título executivo**, não pode servir de base a uma execução.

m) Se até mesmo quanto às **fotocópias autenticadas** a nossa jurisprudência tem vindo a pronunciar-se no sentido de que as mesmas não têm força executiva (2. Cfr., v.g., Acórdão do STJ de 1993.03.31, sub iudice, *Novos Estilos*, Caderno nº 3, 1993, pp. 55 e ss.), **por maioria de razão as fotocópias simples não podem ser consideradas como tendo força executiva de forma a permitirem que, com base nelas, possa ser intentada uma execução.**

n) Ao assim não entender, a dita Sentença recorrida violou a própria norma do art. 61º do DL 48.953, de 5 de Abril de 1969, uma vez que a execução não foi instaurada com base em nenhum dos documentos nela referidos, mas numa **fotocópia simples de uma certidão.**

o) Por conseguinte, mais do que uma situação de falta de requisitos essenciais do título executivo (art. 251º-1/b do C.P.T.), verifica-se que foi a própria execução que foi instaurada sem título executivo, facto que, só por si, **torna irrelevante qualquer prova documental.**

p) Pelo exposto, tendo a execução sido instaurada com base numa simples fotocópia de uma certidão, ocorreu **nulidade insanável** (nulla executio sine titulo) (art. 251º-1/b do C.P.T.), pelo que o tribunal a quo deveria ter declarado a nulidade da execução.

#### **Sem conceder**

q) A sentença recorrida, ao referir que o Recorrente tinha o dever de alegar que “a lei não lhe assegurava meio judicial de impugnação contra o acto de liquidação”, deveria dizer onde é que, para o Recorrente, se encontra prevista essa obrigação legal, ex vi do dever legal de fundamentação das decisões judiciais (cfr. art. 205º da Constituição da República e 158º do Código de Processo Civil).

r) Ao ter-se limitado a proferir tal decisão sem especificar os fundamentos de facto e de direito que terão justificado tal decisão, a sentença

recorrida enferma ainda de nulidade por falta de fundamentação (arts. 668º-1/b do C. P.C., aplicável ex vi do art. 2º/f do C.P.T.).

#### **Sem conceder**

s) **Contrariamente ao que parece suposto pela decisão recorrida**, o processo através do qual a CGD apura os créditos que alega não consiste propriamente na aplicação de uma taxa à matéria colectável, operação que, como é sabido, em matéria de impostos se designa por liquidação.

t) **Contrariamente ao que também parece suposto pela sentença recorrida**, liquidação, com este sentido, não é utilizada para as dívidas à CGD, nem as dívidas à CGD são susceptíveis de impugnação nos termos que se encontram legalmente previstos para o acto tributário, enquanto acto administrativo definitivo e executório.

u) **Contrariamente ao que ainda parece suposto pela sentença recorrida**, nem os actos através dos quais a CGD apura as dívidas dos seus clientes são susceptíveis de **impugnação judicial** nos termos em que se encontram legalmente previstos para os actos tributários, nem aqueles actos da CGD têm de ser **notificados** aos devedores nos termos que se encontram legalmente previstos para os actos tributários.

v) Também neste ponto, à semelhança do que já havia sucedido logo no seu primeiro parágrafo (quando aí se refere que teve lugar a reversão da execução contra os responsáveis subsidiários “), a decisão recorrida enferma de erro manifesto, porquanto não teve em consideração a diferença existente entre: a natureza dos créditos hipotecários e a natureza dos alegados créditos da CGD; a liquidação dos impostos e o processo de apuramento dos créditos da CGD; as garantias do contribuinte e os meios de defesa do particular contra os créditos alegados pela CGD. **Em todo o caso, e sempre sem conceder,**

w) Mesmo que se considerasse que o referido privilégio concedido à CGD traduzido em poder cobrar coercivamente as dívidas que alega, com recurso, v.g., a títulos que ela própria emite, e através das repartições de finanças não viola as normas supra-referidas, ainda que se considerasse que a sentença não enferma dos vícios supra arguidos, sempre seria legalmente insustentável e constitucionalmente censurável que, nessas execuções, o executado ficasse limitado, na sua defesa, à invocação de ilegalidades abstractas.

x) Assim, a entender-se que a CGD podia (v.g. com base nas certidões por si emitidas) requerer que, na repartição de finanças, fossem instauradas execuções para cobrança coerciva dos créditos que ela alegue (no que não se concede), **então também teria de se reconhecer ao executado o direito de aí se defender com os mesmos fundamentos com que o faria no caso de essa execução ter sido instaurada num tribunal comum.**

y) Consequentemente, caso se entendesse que a CGD podia legalmente demandar nas repartições de finanças e nos tribunais tributários a cobrança coerciva das importâncias de que alega ser credora (no que não se concede) e de não procederem os alegados vícios, então **também não poderia deixar de se reconhecer ao alegado devedor o direito de se defender nesse mesmo campo, mas com os fundamentos que teria ao seu dispor se a execução tivesse sido instaurada no tribunal comum (cfr. art. 815.º do C.P.C.).**

z) A interpretação dada pela dita Sentença recorrida às normas dos arts. 3º, 4º-1/f e 62º-1/c do ETAF, e do art. 61º do DL 48.953, de 05.04.69 (na redacção dada pelo DL 693/70, de 31/12), ao admitir que a CGD possa recorrer às repartições de finanças para cobrança coerciva dos créditos de que alegue ser credora, mas já não admitir que o executado (em sede de oposição à execução) possa defender-se,



nos tribunais tributários, nos termos e com os fundamentos que o faria se estivesse perante uma execução comum, viola claramente o disposto nos arts. 13º e 20º-1-4 da C.R.P. e 6º-1 da CEDH.

aa) O facto de terem decorrido sete anos e sete meses desde a data em que o Recorrente apresentou a sua Oposição até à data em que o tribunal a quo veio a decidir não poder conhecer das ilegalidades concretas invocadas na Oposição, viola claramente o direito do Recorrente a uma decisão em prazo razoável (cfr. arts. 20-4 da C.R.P. e 6º-1 da CEDH).

bb) Perante o exposto, a douda Sentença recorrida violou as seguintes normas jurídicas, as quais deveriam ter sido interpretadas com o sentido constante das presentes alegações e conclusões:

- Normas dos arts. 13º e 81º/f da C.R.P., 85º-1/f, 90º-2 e 92º do Tratado de Roma, ao aplicar a norma do art. 61º do DL 48.953, de 5 de Abril de 1969;

- Normas dos arts. 205º da C.R.P. e 158º do C.P.C., porquanto decidiu que o Recorrente devia alegar que “a lei não lhe assegurava meio judicial de impugnação contra o acto de liquidação”, mas não referiu em que preceito legal se encontra prevista para o Recorrente uma semelhante obrigação.

- Normas dos arts. 45º-1 do C.P.C., bem como a própria norma do art. 61º do DL 48.953, de 6 de Abril de 1969 (apenas no caso de se entender que a mesma não enferma das arguidas inconstitucionalidades), uma vez que a execução não foi instaurada com base em nenhum dos documentos nela previstos, mas com base numa simples fotocópia de certidão.

- Normas dos arts. 13º e 20º-1-4 da C.R.P., e do art. 61º-1 da CEDH, ao vir decidir que o Recorrente não pode defender-se na oposição com fundamento na ilegalidade concreta da dívida, depois de decorridos sete anos e sete meses sobre a data em que a Oposição foi deduzida.

Conclui pedindo o provimento do recurso e a revogação da sindicada sentença, “... absolvendo-se o Recorrente da instância ...”.

Não foram apresentadas quaisquer contra-alegações.

Neste Supremo Tribunal o Ex.mo Magistrado do Ministério Público opinou depois, em desenvolvido e bem fundamentado parecer, no sentido do parcial provimento deste recurso já que, entende também, o Oponente sempre poderia discutir a legalidade da dívida exequenda e, porque esta discussão envolveria questões de natureza eminentemente civil, para o que seriam competentes os tribunais comuns, mediante convocação do disposto no art.º 4º n.º 2 do ETAF, sugere se declare suspensa a instância até que o tribunal competente se pronuncie sobre aquelas questões, remetendo-se os presentes autos ao tribunal recorrido, invocando em abono da tese que sufraga jurisprudência desta secção que convenientemente identifica.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

A impugnada sentença deu por verificados os factos seguintes:

- A dívida exequenda refere-se ao montante de 216 944 251\$26 e juros no montante de 140 086 426\$00, que a empresa MACHADO E CARDOSO, L.dª, com sede no apartado 8, Gañanha da Encarnação, Ílhavo, na qualidade de mutuária das remessas documentarias de exportação com as referências RDEY40071 e RDE48724/5, e, do financiamento externo à importação com a referência FIMP 450128, não pagou à Caixa Geral de Depósitos, nos termos do contrato com esta celebrado, e de cujo pagamento o oponente se constituiu responsável solidário como fiador e principal pagador, nos termos do termo

de fiança, por si subscrito em 12 de Agosto de 1988, de que há cópia a ffs. 10, do processo de execução apenso;

- O processo de execução contra o fiador e aqui oponente foi instaurado em 29 de Julho de 1993, tendo este sido citado para a execução em 10 de Setembro de 1993;

- O processo de oposição foi instaurado em 30 de Setembro de 1993.

E, com base nela e na petição de oposição à execução fiscal que apreciava, o Tribunal ora recorrido houve por bem julgar aquela imprecendente, sufragando, para tanto, entendimento de que se não verificava ocorrer qualquer dos fundamentos que o Oponente invocara, a saber, a incompetência material da administração fiscal e dos tribunais tributários para a execução, face à natureza exclusivamente civil da alegada dívida e a qualidade da Exequente, a Caixa Geral de Depósitos, não ocorria também inconstitucionalidade material e ou violação do direito comunitário decorrentes da reconhecida competência, não se verificava a falta de título executivo por, apesar de “... a certidão que serve de base à execução parece ser uma fotocópia. Porém, contém todos os elementos referidos no art.º 249º do Código de Processo Tributário pelo que não carece de força executiva” e, por fim, que não se verificava também a alegada ilegalidade da execução da dívida pois que este fundamento de oposição (art.º 286º n.º 1 al. g) do Código de Processo Tributário) só releva efeito útil quando a lei não assegure meio judicial de impugnação ou recurso contra o acto de liquidação, circunstância que não só não se verificava, como nem sequer vinha alegada.

É contra o assim decidido e nos termos das transcritas conclusões que se insurge o Oponente.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

As questões suscitadas com o presente recurso jurisdicional integram temática já repetida e reiteradamente afrontada por este Supremo Tribunal, tal como aliás se evidencia na sindicada sentença, no que concerne à questionada competência material dos tribunais tributários para as execuções tendentes à eventual cobrança de créditos emergentes de dívidas de natureza exclusivamente civil de que fosse credora a Caixa Geral de Depósitos, ao abrigo do estabelecido pelos arts. 61º do DL n.º 48.953, de 05.04.1969, com a redacção que lhe foi dada pelo art.º 17º do DL n.º 693/70, de 30.12, e até a **transformação desta instituição de crédito, operada pelo DL n.º 287/93, de 20 de Julho.**

Sobre este ponto é, com efeito, reiterada, pacífica e uniforme a jurisprudência no sentido apontado e acolhido pela impugnada sentença. (vejam-se, entre muitos outros, os acórdãos de 13.04.94, processo n.º 14.042, do Pleno da Secção e, desta, de 30.10. 01, processo n.º 26.090.)

E é igualmente constante e uniforme a jurisprudência que, ao contrário do sustentado pelo Recorrente, entende aquela prerrogativa concedida à Caixa Geral de Depósitos como conforme ao direito constitucional e comunitário (cfr. também os acórdão do TC n.º 172/96, de 07.02.1996, in BMJ 454/275, n.º 372/94, de 11.04.1994, in Acórdãos do Tribunal Constitucional, vol. 28, pág. 181/193 e n.º 372/94, de 11.04.1994, na mesma publicação a pág. 195/207 e acórdão do Pleno desta Secção de 15.03.2000, in AD de 9.07.2001, pág. 2 e segts.).

Improcedem, assim e de harmonia com a apontada jurisprudência, para cuja fundamentação por economia processual se remete, todas as conclusões das alegações do presente recurso que suportam a argumentação correspondente.

O processo de execução fiscal utilizado pela Caixa Geral de Depósitos para eventual cobrança coerciva das dívidas ajuizadas era, não só, o processo adequado, legal e próprio, como, da sua utilização, não decorria ou decorre qualquer violação dos princípios constitucionalmente consagrados ou convencionalmente levados ao Tratado de Roma.

E não procede também a alegada falta de título executivo com base na evidenciada circunstância de a execução ter por base não uma certidão, mas sim simples fotocópia desta.

Na verdade e ainda de acordo com a jurisprudência desta Secção - cfr. acórdão de 31.10.01, processo n.º 26.090 - tal não integra, como vem alegado pelo Recorrente, qualquer nulidade insanável do processo de execução, pois que estas são só “... as constantes do art.º 251º do Código de Processo Tributário e consistem na falta de citação, quando possa prejudicar a defesa do interessado (e não é manifestamente o caso) ou a falta de requisitos essenciais do título executivo, quando não puder ser suprida por prova documental.”

Acresce ainda, sobre o ponto e de harmonia com jurisprudência também pacífica e constante desta Secção, que “quanto à questão de saber se a nulidade decorrente da falta de requisitos essenciais do título executivo integra fundamento de oposição à execução art.º 286º n.º 1 al. h) do CPT.

*A resposta é negativa, como resulta do art.º 286º do mesmo diploma. ... tal oposição constitui um meio processual próprio do contencioso judicial tributário, tipicamente previsto na lei - art.º 285º do dito Código, com os fundamentos ali previstos.*

*Tendente à extinção ou, em casos mui contados, à suspensão respectiva, na base da invocação e existência de factos extintivos ou modificativos da dívida exquenda, posteriores à liquidação, ...*

*... Não abrange, assim, as vicissitudes processuais da execução que não conduzem às preditas extinção ou suspensão. “*

Como expressamente se doutrinou, em caso idêntico, no acórdão desta secção de 25.10.2000, no processo n.º 25.293, aliás mediante apelo também da jurisprudência que ali se indicou.

Já no que tange com a, por fim, questionada possibilidade de, na execução fiscal assim instaurada, se discutir a legalidade da dívida exquenda, importa concluir que a razão está com o Oponente e Recorrente.

Com efeito e ao contrário do decidido, ainda de acordo com a apontada jurisprudência desta Secção, nestes casos, em que a lei atribua aos tribunais tributários competência para a cobrança coerciva, em execução fiscal, de dívidas que não têm natureza tributária, como é o caso das de que, até então, fosse credora a Caixa Geral de Depósitos (cfr. citados arts. 61º n.º 1 e 59º n.º 1, respectivamente, dos DL n.º 48.953 e Decreto n.º 694/70, *ex vi* do disposto no art.º 17º do DL. 693/70).

Impunha-se, para dar satisfação cabal às garantias de defesa dos respectivos devedores, desde logo, consagrada pelo art.º 20º da Constituição da República, “... conceder, então, ao executado uma ampla possibilidade de defesa, com os fundamentos expressos no art.º 815º n.º 1, 2ª parte, do CPCivil e, conseqüentemente, com a discussão da própria legalidade concreta da dívida.” - cfr. acórdão de 04.04.01, processo n.º 25.674.

Ora, na petição de oposição, nesta sede, suscitam-se questões várias, atinentes ao alegado cumprimento do respectivo contrato de mútuo,

questões que, porque de natureza eminentemente civil, devem ser dirimidas no foro próprio com a suspensão da presente instância executiva, já de harmonia com o estabelecido nos artigos 279º do Código de Processo Civil e 7º da LPTA, com referência ao disposto nos art.ºs 3º e 4º n.º 1 al. f) e n.º 2 do ETAF. (vejam-se ainda os acórdãos de 27.10.99, processo n.º 20.926 e de 25.10.00, processo n.º 25.293).

Termos em que se acorda em dar provimento ao presente recurso e em revogar a sindicada sentença, ordenando, nos termos e para os efeitos referidos, a suspensão da instância, baixando os autos ao TT de 1ª Instância para aí aguardarem os ulteriores termos.

Sem custas.

Lihoa, 13 de Novembro de 2002. — *Alfredo Madureira* (relator)  
*Brandão de Pinho — Almeida Lopes.*

## Acórdão de 20 de Novembro de 2002.

### Assunto:

*Art. 11º da Lei n. 15/2001, de 5/6, e art. 52º da LGT. Constitucionalidade destas normas.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*O art 11º da Lei n. 15/2001, de 5/6, e o art. 52º da LGT não enfermam de qualquer inconstitucionalidade.*

Recurso n.º 526/02-30. Recorrente: IPOCORK - Indústria de Pavimentos e Decoração, SA; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Juiz Conselheiro Lúcio Barbosa.

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

**1. IPOCORK - Indústria de Pavimentos e Decoração, SA, actual Amorim Revestimentos, SA**, com sede em Fial, São Paio de Oleiros, Santa Maria da Feira, veio requerer, num processo de impugnação por si instaurado, a caducidade da garantia prestada, e indemnização por todos os custos por si suportados com a respectiva prestação, por tal garantia ser ilegal.

O Mm. Juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Aveiro indeferiu tal pedido.

Informada com essa decisão, a requerente interpôs recurso para este Supremo Tribunal.

Formulou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

I. O despacho de indeferimento do pedido de caducidade de garantia bancária prestada no processo de execução fiscal n. 4170-95/100559.6 deve ser revogado por violar o disposto no art. 183º-A do CPPT, uma vez que o prazo de dois anos da apresentação da impugnação judicial, sem que esta esteja decidida em 1ª Instância já decorreu.

II. O art. 11º da Lei n. 15/2001, de 5/6, é inconstitucional, por violação do disposto nos artigos 2º, 13º, 18º, 2, e 103º, da CRP, por não haver razões para distinguir entre os processos novos e os em curso à data da entrada em vigor da Lei n. 15/2001, de 5/6, já que as razões de justiça material que valem para os novos processos se aplicam igualmente aos processos em curso.

III. O art. 52º da LGT é inconstitucional por violação do disposto nos arts. 18º, 2, e 103º, 3, da CRP, já que não há razão suficiente para exigir garantia quando não está em causa um interesse do Estado que só existe quando há motivo para reechar a dissipação ou ocultação de bens que constituem a garantia geral do crédito do Estado.

IV. O pedido de indemnização por prestação indevida da garantia bancária é atempado e cabível, devendo a mesma ser fixada pelo Tribunal de 1ª Instância em decorrência da nulidade da mesma prestação, nulidade que decorre directamente do disposto no art. 103º, 3, da CRP, ao dispor que ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não tenham sido criados nos termos da Constituição.

Não houve contra-alegações.

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

2. Para decidir a questão posta, assenta-se na seguinte matéria de facto:

2.1. A requerente prestou em 31/8/1995 garantia bancária no montante de Esc. 29.159.775\$00 para suspender a execução fiscal n. 4170-95/100559.6, da 4.ª Repartição de Finanças de Santa Maria da Feira, por dívida de IRC do exercício de 1990.

2.2. A requerente apresentou em 31/10/2001 requerimento pedindo “que seja declarada a caducidade da garantia bancária prestada ... e determinada a indemnização”.

2.3. O Mm. Juiz do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Aveiro indeferiu tal pedido por despacho de 29/11/2001.

3. Estão desde logo em causa, no presente recurso, as eventuais inconstitucionalidades, quer do artº 11º da Lei n. 15/2001, de 5/6, quer do art. 52º da LGT (conclusões II e III).

Assentemos primeiro na questão temporal da prestação da caução.

Quando a recorrente prestou caução (31/8/95) estava em vigor o CPT.

Disponha o n. 1 do art. 255º do CPT:

“A reclamação graciosa, a *impugnação judicial* e o recurso judicial que tenham por objecto a legalidade da dívida exequenda suspendem a execução até à decisão do pleito, desde que seja *prestada garantia* nos termos do art. 282º ou a penhora garantida a totalidade da quantia exequenda . . .”.

Por sua vez o n. 1 do art. 282º do CPT disponha:

“Com o pedido deverá o executado oferecer garantia idónea, a qual consistirá em garantia bancária, caução, seguro-caução ou qualquer meio susceptível de assegurar os créditos do exequente”.

E, à míngua de qualquer disposição legal, a garantia mantinha-se até ao trânsito em julgado da decisão respectiva, se favorável (no caso, a impugnação judicial).

Entretanto, entrou em vigor a Lei Geral Tributária (aprovada pelo Dec.-Lei n. 398/98, de 17/12).

Disponha o art. 52º da referida Lei:

“1. A cobrança da prestação tributária suspende-se no processo de execução fiscal em virtude de pagamento em prestações ou re-

clamação, recurso, impugnação da liquidação e oposição à execução que tenham por objecto a ilegalidade ou inexigibilidade da dívida exequenda.

“2. A suspensão da execução nos termos do número anterior depende da prestação de garantia idónea nos termos das leis tributárias.

“ . . .”

“4. A administração tributária pode, a requerimento do executado, isentá-lo da prestação de garantia nos casos de a sua prestação lhe causar prejuízo irreparável ou manifesta falta de meios económicos revelada pela insuficiência de bens penhoráveis para o pagamento da dívida exequenda e acrescido, desde que em qualquer dos casos a insuficiência ou inexistência de bens não seja da responsabilidade do executado.

“ . . .”

“6. A garantia só pode ser reduzida após a sua prestação nos casos de anulação parcial da dívida exequenda, pagamento parcial da dívida no âmbito do regime prestaciorial autorizado ou se se verificar, posteriormente, qualquer das circunstâncias referidas no n.º 4”.

Dispõe, por sua vez, o n. 1 do art. 53º da LGT:

“O devedor que, para suspender a execução, ofereça garantia bancária ou equivalente será indemnizado total ou parcialmente pelos prejuízos resultantes da sua prestação, caso a tenha mantido por período superior a três anos em proporção do vencimento em recurso administrativo, impugnação ou oposição à execução que tenham como objecto a dívida garantida”.

Aqui já estamos perante uma nova perspectiva, sendo o interessado indemnizado, na proporção do seu vencimento, caso a garantia se tenha mantido por mais de 3 anos, sendo que o n. 3 do art. 53º da LGT define o limite dessa indemnização”.

Por sua vez, o CPPT (que entrou em vigor em 1/1/2000), dispõe no seu art. 183º-A (disposição que foi aditada ao CPPT pela Lei n. 15/2001, de 5/6):

“1. A garantia prestada para suspender a execução em caso de reclamação graciosa, impugnação judicial, recurso judicial ou oposição caduca se a reclamação graciosa não estiver decidida no prazo de um ano a contar da data da sua interposição ou se a impugnação judicial ou a oposição não estiver decidida em 1ª instância no prazo de dois anos a contar da data da sua apresentação.

“2. Os prazos referidos no número anterior são acrescidos em seis meses quando houver recurso a prova pericial.

“3. O regime do n. 1 não se aplica quando o atraso resulta de motivo imputável ao reclamante, impugnante, recorrente ou executado.

« . . . »

Quer isto dizer que, no domínio deste Código, a situação altera-se, pelo que a garantia caduca no prazo previsto na última disposição citada.

E é esta disposição que o recorrente pretende lhe seja aplicada.

E só pode ver atendida a sua pretensão, na realidade, se for inconstitucional, o art. 11º da Lei n. 15/2001, de 5/6, (que entrou em vigor em 5 de Julho de 2001), que dispõe:

“Relativamente a processos pendentes, os prazos definidos no art. 183º-A do Código de Procedimento e de Processo Tributário e no n. 5 do artigo 45º da Lei Geral Tributária são contados a partir da entrada em vigor da presente lei”.

Já veremos se tal normativo é ou não inconstitucional.

Porém, e desde já importa resolver uma outra questão que tem a ver com a alegada inconstitucionalidade do art. 52º da LGT. Aqui o recorrente não tem qualquer razão.

Não se vê em que medida é que o legislador não possa - mais: não deva! - exigir uma garantia de uma dívida (em discussão embora) do próprio Estado (geralmente impostos, como no caso presente), sendo que o imposto resulta de um acto de liquidação.

Mais.

Avisadamente o legislador permitiu a isenção da garantia, preenchidos que estejam os pressupostos definidos no n. 4 do citado art. 52º da LGT.

Assim, e manifestamente não se vê onde esteja a reclamada inconstitucionalidade desta norma.

Diversamente do que sustenta a recorrente, ao suscitar tal inconstitucionalidade, dir-se-á que é legítimo ao Estado exigir uma garantia quando o recorrente questiona a liquidação do imposto liquidado, independentemente do receio ou ocultação dos bens, desde que a lei consagre - como é o caso - uma adequada e proporcional relação entre a garantia a prestar e o montante do imposto.

Não é pois inconstitucional o art. 52º do LGT.

Não procede assim neste ponto a pretensão da recorrente.

Apreciemos agora a alegada inconstitucionalidade do art. 11º da Lei n. 15/2001, de 5/6.

Também aqui a recorrente não tem qualquer razão.

Na verdade, o princípio da liberdade de conformação do legislador seria peado isso sim se não lhe fosse permitida uma norma daquele tipo.

Aliás, a entrada em vigor da citada norma, com efeitos imediatos sobre os processos pendentes, constituiria um gravame para o próprio Estado que se via privado inopinadamente de uma garantia que detinha.

E o contribuinte não será penalizado, por isso que o art. 53º da LGT contém dispositivo que pode contribuir para lhe eliminar qualquer prejuízo.

Não procede também por aqui a pretensão da recorrente.

É que não se vê manifestamente em que medida são violados os preceitos constitucionais referidos pela recorrente.

Na verdade, não se antolha em que medida tais normas, alegadamente inconstitucionais, contendem com os princípios do Estado de Direito democrático (art. 2º da CRP), da igualdade (art. 13º da CRP), da proporcionalidade (art. 18º, 2, da CRP), e da legalidade fiscal (art. 103º da CRP).

Não vale dizer que “as razões de justiça material que valem para os novos processos se aplicam igualmente aos processos em curso”.

Na verdade, o legislador, numa perspectiva por si assumida, define que, a partir de uma determinada data, as garantias prestadas ou a prestar têm um limite temporal fixado: dois anos.

Nenhum daqueles preceitos constitucionais é violado por uma tal norma.

É certo que a recorrente na conclusão I das suas alegações de recurso defende que o “despacho de indeferimento do pedido de caducidade de garantia bancária prestada no processo de execução fiscal n. 4170-95/100559.6 deve ser revogado por violar o disposto no art. 183º-A do CPPT, uma vez que o prazo de dois anos da apre-

sentação da impugnação judicial, sem que esta esteja decidida em 1ª Instância, já decorreu”.

O que é uma questão diversa.

E, a proceder este entendimento, obteria a recorrente ganho de causa, uma vez que, decorrido já (na sua perspectiva) o prazo fixado nesta norma, teria caducado a garantia.

Será assim?

Seguramente que não.

Na verdade, este entendimento conduzir-nos-ia a uma aplicação retroactiva da dita norma.

Ora, a lei só tem aplicação para o futuro - art. 12º do CC.

Não procede assim a pretensão da recorrente nesta parte específica.

E de tudo isto decorre necessariamente a falência da pretensão da recorrente formulada na conclusão IV das alegações de recurso.

Desde logo porque, sendo devida a prestação da garantia, não há lugar a qualquer pedido de indemnização.

Depois porque o art. 103º, 3, da CRP nada tem a ver com a garantia bancária mas sim com a legalidade fiscal (ou seja, com os impostos).

A pretensão da recorrente está pois condenada ao insucesso.

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

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

Lisboa, 20 de Novembro de 2002. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Alfredo Madureira* — *Brandão de Pinho*.

## Acórdão de 20 de Novembro de 2002.

Recurso nº 531/02. Recorrente: Alcântara Refinarias - Açúcares, SA; Recorrida: Fazenda Publica; Relator Exmº. Consº. Dr. Vítor Meira.

Na sequência do acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo de 10 de Julho de 2002 que, concedendo provimento ao recurso, revogou a sentença recorrida e julgou improcedente a impugnação, veio a impugnante “Alcântara Refinaria - Açúcares, S. A.” arguir a nulidade do mesmo nos termos da alínea d) do artigo 668º do Código de Processo Civil. Formulou as seguintes conclusões:

I. O Acórdão *sub judice*, ao decidir como decidiu, ignorou ostensivamente as questões fulcrais e pertinentes suscitadas pelas partes,

II. Refugiando-se numa pretensa questão prévia que impediria o Tribunal de o fazer; contudo, mais não fez que,

III. Dar cobertura a uma manifesta inconstitucionalidade, visto a notificação do Despacho da caducidade da autorização à aplicação do regime de tributação pelo lucro consolidado ter que se considerar como não feita.

IV. A notificação é um acto substancial, não é um acto meramente burocrático.

V. É absolutamente pacífico na letra da lei, na doutrina e na jurisprudência o entendimento de que, a eficácia objectiva dos actos administrativos depende da notificação “perfeita e efectiva” dos mesmos.

VI. O direito à notificação, por parte do cidadão, é um direito fundamental, com clara protecção constitucional, sendo considerado um direito análogo aos direitos, liberdades e garantias.

VII. O direito ao contraditório é um dos pilares de um Estado de direito democrático.

VIII. As justificações "achadas" pelo Tribunal para o impedir de conhecer das questões que devia conhecer, soçobra, assim, completamente.

IX. Acresce que, o Douro Acórdão do STA transcreve *ipsis verbis* a 11.<sup>a</sup> factualidade dada como provada na Doutra Sentença do Tribunal Tributário de 1.<sup>a</sup> Instância de Lisboa.

X. Contudo, a matéria controvertida enunciada nesse ponto, não sendo uma matéria de direito e não tendo sido conhecida pelo Tribunal em sede de 1.<sup>a</sup> instância, não pode servir de base à fundamentação do Douro Acórdão.

Não houve contra-alegações.

Pelo Exmo Magistrado do Ministério Público foi emitido parecer no sentido de não se verificar a omissão de pronúncia invocada porque o tribunal se pronunciou sobre as questões referidas, o que a própria requerente reconhece nas conclusões II e VIII.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

Invoca a requerente que o acórdão recorrido enferma de nulidade por omissão e excesso de pronúncia, nos termos da alínea d) do artigo 668.<sup>o</sup> do Código de Processo Civil. Prescreve esse normativo que a sentença é nula quando o juiz deixe de pronunciar-se sobre questões que devesse apreciar ou conheça de questões de que não podia tomar conhecimento. Como refere o sempre citado Prof Alberto dos Reis, em anotação ao referido artigo, esta nulidade de omissão de pronúncia está em correspondência directa com o 1.<sup>o</sup> período da 2.<sup>a</sup> alínea do artigo 660.<sup>o</sup>, que impõe ao juiz o dever de resolver todas as questões que as partes tiverem submetido à sua apreciação, exceptuadas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras, resultando a nulidade da infracção do referido dever. Quanto ao excesso de pronúncia refere que tal nulidade está em correlação com o 2.<sup>o</sup> período da 2.<sup>a</sup> alínea do artigo 660.<sup>o</sup> que proíbe ao juiz que se ocupe de questões que as partes não tenham suscitado, salvo se a lei lhe permitir ou impuser o conhecimento oficioso. E ainda na mesma anotação refere que a alegação de que a Relação se serviu de factos não quesitados nem articulados, pode ser fundamento de recurso em que se peça a revogação do acórdão, mas não justifica a arguição da nulidade da 2.<sup>a</sup> parte do artigo 668.<sup>o</sup>. E acrescenta: "É a boa doutrina. Mais uma vez se acentua que uma coisa é o erro de julgamento, por a sentença se ter socorrido de elementos de que não podia socorrer-se, outra a nulidade de conhecer de questão de que o tribunal não podia conhecer."

Voltando ao caso dos autos constata-se que é a própria recorrente quem demonstra que não houve omissão de pronúncia por parte do tribunal no acórdão ora reclamado. Na realidade, lendo as suas conclusões que atrás se transcreveram, constata-se que: 1) o Acórdão *sub judice*, ao decidir como decidiu, ignorou ostensivamente as questões fulcrais e pertinentes suscitadas pelas partes (conclusão I); 2) refugiando-se numa pretensa questão prévia que impediria o Tribunal de o fazer (conclusão II); e que as justificações achadas pelo Tribunal para o impedir de conhecer das questões que devia conhecer, soçobra, assim, completamente (conclusão VIII). Ora se, como diz a requerente, o Tribunal não conheceu das questões que refere por força da decisão de uma questão prévia que o impediu de o fazer, óbvio se torna que não houve qualquer omissão de pronúncia, atento o que dispõe o artigo 660.<sup>o</sup> n.º2 do Código de Processo Civil.

Vejamos agora se haverá excesso de pronúncia. Diz a requerente que o acórdão "transcreve *ipsis verbis* a 11.<sup>a</sup> factualidade dada como provada na Doutra Sentença do Tribunal Tributário de 1.<sup>a</sup> Instância de Lisboa" (conclusão IX), não podendo ela servir de base à fundamentação do acórdão. Não se compreende a surpresa da requerente pelo facto de o acórdão transcrever *ipsis verbis* a factualidade fixada na sentença. Sendo este um tribunal de revista que não conhece nesta espécie de processos de matéria de facto deverá esta ser transcrita no acórdão e nele considerada, não sendo lícito alterar de algum modo tal matéria. Estando tal facto dado como provado e não tendo sido controvertido no recurso sobre que versou o acórdão, quer nas alegações quer nas contra-alegações, nada impede o Tribunal de considerá-lo em relação às questões de que lhe cumpre conhecer. Não há pois qualquer excesso de pronúncia no acórdão recorrido.

Em conformidade com o exposto acorda-se em conferência neste Supremo Tribunal Administrativo em desatender a arguição de nulidade.

Custas pela requerente, fixando em € 250 a taxa de justiça.

Lisboa, 20 de Novembro de 2002. — *Vitor Meira* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Benjamim Rodrigues*.

## Acórdão de 20 de Novembro de 2002.

### Assunto:

*Ilegitimidade por não ter sido o possuidor dos bens que originaram a dívida.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*Tratando-se de taxa devida pelos proprietários o arrendatário desses prédios que figura no título executivo pode opor-se à execução nos termos do 286.<sup>o</sup> n.º 1 alínea b) do Código de Processo Tributário, invocando a sua qualidade de arrendatário e não de proprietário já que a propriedade é pressuposto subjectivo da norma de incidência.*

Recurso: 542/02. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: Pompeu Correia Monteiro Grilo; Relator: Exmo.<sup>o</sup> Cons.<sup>o</sup> Dr. António Pimpão.

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

1. O ERFPP recorre da sentença que, no Tribunal Tributário de 1.<sup>a</sup> Instância de Coimbra, julgou procedente a oposição por ilegitimidade da pessoa citada.

Alegando formulando as seguintes conclusões:

1) Dispõe o art.<sup>o</sup> 286.<sup>o</sup>, n.º 1, alínea b), do CPT e a que corresponde, com idêntica redacção, o art.<sup>o</sup> 204.<sup>o</sup>, n.º 1, al. b) do CPPT que a oposição só poderá ter como fundamento "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;

2) A decisão recorrida fundamenta-se no reconhecimento da ilegitimidade do oponente para a execução por não ter sido durante o período a que respeita a dívida exequenda o possuidor dos bens que a originaram;

3) Este fundamento de ilegitimidade só pode verificar-se em relação às execuções por dívidas de impostos rodoviários (com excepção do imposto de circulação) e de contribuição autárquica;

4) A decisão final a proferir no seguimento de impugnação judicial apresentada pelo oponente, reflectir-se-á na exequibilidade da presente dívida;

Nas suas alegações apresentou o recorrido as seguintes conclusões:

1. As taxas de "conservação e exploração", objecto da dívida exequenda são devidas pelos proprietários ou possuidores legítimos dos prédios rústicos situados nas zonas beneficiadas;

2. Constituem verdadeiros ÓNUS REAIS, pelo que são os titulares da coisa, os sujeitos passivos da obrigação de pagamento.

3. Sendo as "taxas de Conservação e exploração", verdadeiras taxas no sentido técnico jurídico, é aliás vedado aos rendeiros suportar o respectivo pagamento por imperativo legal.

4. O recorrido, sendo rendeiro de uma área de 746.200 m<sup>2</sup> é parte ilegítima para a execução, o que constitui fundamento da oposição deduzida.

5. Foi já proferida douta sentença nos autos de impugnação n.º 99/99, que julgou provada e procedente a impugnação da liquidação das taxas de conservação e exploração dos anos de 1987 e 1998, tendo-se assim formado CASO JÚLGADO material, quanto aos prédios ou lotes de que o recorrido é arrendatário.

6. Encontrando-se pendente de recurso jurisdicional a douta sentença na parte que desatendeu a impugnação quanto aos prédios de que o recorrido é proprietário.

O EMMP entende que o recurso não merece provimento pois que:

A única questão objecto do presente recurso consiste em saber se o fundamento de oposição previsto na al. b) do n.º 1 do art.º 286.º do CPT só pode verificar-se em relação às execuções por dívidas de impostos rodoviários (com excepção do imposto de circulação) e de contribuição autárquica.

Quer no âmbito do CPCI [art.º 176.º, n.º 1, al. b)], quer no do CPT [art.º 286.º, n.º 1, al. b)], tem vindo a jurisprudência a pronunciar-se no sentido de que não estavam ali abrangidas senão as situações em que os rendimentos do sujeito passivo fossem gerados pela posse ou fruição de certos bens (vide, por todos, Ac.s do Pleno desta Secção de 27/5/96, in rec. n.º 18.075 e da 6/12/00, in rec. n.º 23.151) entendendo-se, no domínio do art.º 204.º do CPPT que, em consonância com o que dispõe o art.º 158.º, "além das situações em que se constatar a falta de posse, deverá reconhecer-se a ilegitimidade do executado, relativamente aos tributos que incidam sobre a propriedade mobiliária e imobiliária, não só nos casos em que se constate que ele não era possuidor (como deriva literalmente do texto da alínea b) do n.º 1 do art.º 204.º), mas também nos casos em que se constate que ela 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.

E tal situação ocorre nos presentes autos relativamente à "taxa de exploração e conservação", tal como vem definida no art.º 66.º e resulta do disposto no art.º 61.º, n.º 2, que nos dá o conceito de "beneficiário da obra", do Decreto-Lei n.º 269-82, de 10/7, já que existe uma relação directa entre a dívida exequenda e os bens a que se reporta a invocada ausência de posse pelo que ocorre a alegada ilegitimidade.

2. A sentença recorrida fixou o seguinte quadro factual constante de fls. 61 e 62:

1. O referido "Bloco 15 - S. Silvestre" tem uma área Aproximada de 70 hectares, que são propriedade de cerca de 500 proprietários;

2. Sendo, assim, constituído por diversos prédios rústicos;

3. O oponente, no referido Bloco 15 é rendeiro numa área de cerca de 746,280 m<sup>2</sup>;

4. E porque foi comprando alguns prédios, é dono de cerca de 30 hectares, no referido bloco;

5. O lote do bloco 15 não foi ainda recebido pelo oponente, correspondente aos terrenos de que é proprietário;

6. Depois do emparcelamento, o oponente deixou de saber qual é o seu lote;

7. Por isso ainda não o recebeu;

8. Só em Abril de 1997 foi notificado pela entidade DGHERRA para o recebimento dos seus novos prédios;

9. Do título executivo de fls. 15, na rubrica "identificação do título de cobrança", consta, apenas, referenciadamente "taxa de exploração e conservação do Bloco 15, S. Silvestre, respeitante ao ano de 1995";

10. Quanto à proveniência da dívida, refere-se "falta de pagamento da respectiva taxa, de acordo com o referido no ponto 1 da presente certidão";

11. A certidão da dívida não especifica a proveniência da dívida e o seu montante;

12. Não sendo possível apurar o montante referente aos prédios de que o executado é proprietário, do montante incidente sobre os prédios de que é arrendatário.

3.1. Apreciou já este STA recurso, em oposição instaurada pelo ora recorrido, de sentença proferida, no mesmo sentido, pelo mesmo tribunal sobre a mesma situação factual (cfr. STA 6-11-2002, Rec. 539-02).

Concordando não só com a decisão como com a respectiva fundamentação passaremos a seguir de perto o indicado acórdão.

Resulta do probatório que o recorrente é proprietário de uma área de cerca de 30 hectares e arrendatário de uma área aproximada de 764,280 m<sup>2</sup>.

Entendeu, ainda, a sentença recorrida que a taxa a que se reportam os autos é devida pelos proprietários dos prédios e não pelos arrendatários.

Acrescentou a sentença recorrida existir impossibilidade de apurar o montante (da dívida exequenda) referente aos prédios de que o executado é proprietário e do montante incidente sobre os prédios de que é arrendatário e daí que se tenha pronunciado pela total procedência da oposição, considerando que o executado era parte ilegítima, nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 286.º do Código de Processo Tributário na parte em que exclui tal responsabilidade por não ter sido o oponente, durante o período a que respeita a dívida, o possuidor dos bens que a originaram.

A FP não discute a matéria factual fixada nem a interpretação da norma de incidência feita pela sentença de acordo com a qual é sujeito passivo da taxa o proprietário dos prédios, mas não já o arrendatário. Questiona, contudo, a sentença, enquanto entendeu ocorrer a referida ilegitimidade que levou à procedência da oposição.

Por isso é esta e só esta a questão a decidir no presente recurso que importa apreciar.

3.2. A alínea b) do n. 1 do artigo 286º do CPT estabelecia que a oposição pode ter por fundamento 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".

Na situação dos presentes autos vem questionada a ilegitimidade que resulta de, embora sendo o executado 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.

Entendiam a doutrina e jurisprudência, na vigência do CPCI, que este 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).

Esta ilegitimidade resultaria da falta de posse dos bens no período a que respeitava a dívida exequenda.

Como se escreveu no acórdão referido "é, pois, a falta de posse (ou da propriedade, acrescentamos nós, aliás, na esteira do que entende JORGE LOPES DE SOUSA em anotação ao artigo 204º do CPPT — CÓDIGO DO PROCESSO E DE PROCEDIMENTO TRIBUTÁRIO ANOTADO, 3ª edição) dos bens que originaram a dívida exequenda, que faz com que a resultante ilegitimidade sirva de fundamento à oposição à execução fiscal. Posse ou propriedade essa que só é relevante quando seja causa da dívida, isto é, quando o tributo incida sobre a propriedade, a posse, a fruição, ou o rendimento dos bens, implicando a existência de uma relação directa entre a dívida e os bens, relação de tal modo íntima que faz com que só o proprietário, o possuidor, o titular do rendimento, ou o possuidor deles, tem, em princípio, legitimidade para assumir na execução fiscal a posição passiva.

Sendo a posse dos bens a causa da dívida, aquilo que faz com que seja o possuidor o devedor e, conseqüentemente, a pessoa com legitimidade para ser executada, o não possuidor, ainda que figure no título como devedor, pode, sem pôr em causa a legalidade em abstracto da liquidação, lograr a extinção da execução contra si, demonstrando, na respectiva oposição, que não é o devedor, por não ter sido, durante o período a que respeita a dívida, o possuidor dos bens que a originaram.

Ora, se é verdade que, quer a doutrina, quer a jurisprudência, têm apontado como exemplos de casos em que este tipo de ilegitimidade pode ocorrer, as dívidas de contribuição autárquica e impostos rodoviários, à excepção do de circulação (aqui porque o devedor é o titular do licenciamento, independentemente de ser ou não o possuidor do veículo), nada obsta a que a mesma ilegitimidade se verifique fora do âmbito dos apontados tributos.

...

Nos termos fixados na sentença, que, neste segmento, como se viu, a recorrente não contraria, a taxa em cobrança é devida pelos proprietários dos prédios beneficiários da obra de regadio agrícola do Baixo Mondego. Por aqueles que tenham a qualidade de proprietários, e não por outrem, designadamente, pelos arrendatários dos prédios, que só por os amanharem não são deles donos, explorando-os por virtude, não da qualidade de proprietários, que não têm, mas por isso os proprietários lhes permitirem, ao abrigo do contrato de arrendamento. A propriedade desses prédios é, pois, pressuposto subjectivo da norma de incidência."

E na situação dos autos existe a indicada relação directa ente a dívida exequenda e os bens a que se refere "relação de tal modo íntima que é a propriedade dos bens a causa da dívida, e por isso radica nela a legitimidade para ser executado, faltando essa legitimidade a quem, por não ser o proprietário dos bens no período de tempo relevante, não é o devedor. Ainda que, por erro, como tal figure no título executivo.

3.3. Sustenta a recorrente que a sentença recorrida devia ter tomado em consideração a pendência de impugnação do acto de liquidação que deu origem à dívida exequenda.

Contudo a decisão da presente oposição à execução fiscal não contendo com a impugnação da liquidação que originou a execução.

Aquela oposição a proceder levará à extinção da acção executiva contra o oponente enquanto que na impugnação, discutindo-se a legalidade do acto tributário de liquidação, a respectiva procedência conduzirá à anulação, total ou parcial, daquele acto.

Como no acórdão citado se escreveu "não é o facto de a eventual anulação da liquidação conduzir ao desaparecimento da dívida e, portanto, à extinção da execução que visa a sua cobrança coerciva, que obsta a que o já executado exerça o seu direito a opor-se à execução, invocando, nela, os fundamentos que caibam. Como aqui acontece" e daí que "a sentença recorrida não tivesse que considerar, relevantemente, a existência de um processo de impugnação do acto de liquidação origem da dívida (existência que, aliás, não estabeleceu)".

3.4. Contudo a sentença recorrida não pode ser totalmente mantida uma vez que a mesma estabeleceu que o recorrido é proprietário de alguns prédios e arrendatário de outros.

Uma vez que a taxa é devida pelos proprietários, e não pelos arrendatários, sendo o recorrido proprietário, apenas, de uma parte dos prédios, inexistente motivo para a procedência total da oposição que, por isso, deve limitar-se à parte da dívida correspondente aos prédios de que o oponente não é proprietário.

4. Termos em que se acorda em, concedendo parcial provimento ao recurso, revogar parcialmente a sentença recorrida, julgando procedente a oposição no tocante ao montante da dívida que respeita a prédios de que o oponente não é proprietário, extinguindo a execução, mas só nesta parte.

Custas a cargo do oponente, na 1ª instância e neste STA, na proporção do decaimento, com 50% de procuradoria neste Tribunal.

Lisboa, 20 de Novembro de 2002. — *António Pimpão* (Relator) — *Mendes Pimentel* — *Vitor Meira*.

## Acórdão de 20 de Novembro de 2002.

### Assunto:

*Matéria de facto.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*Constitui matéria de facto a questão de saber se uma empresa foi declarada falida.*

Recurso nº 863/02. Recorrente: Maria Dorinda de Almeida Brites; Recorrida: Fazenda Pública; Relator Ex.mo Conselheiro António Pimpão. (Relator por vencimento.)

Não se conformando com a decisão da Comissão de Avaliação da 3ª Repartição de Finanças de Vila Nova de Gaia que apurou o valor de uma quota doada, Maria Dorinda de Almeida Brites, residente na Av. Gago Coutinho, 1680, Valadares, Vila Nova de Gaia, deduziu impugnação judicial contra o resultado dessa avaliação.

Por sentença de fls. 61 e seguintes, o 2º Juízo do Tribunal Tributário do Porto julgou improcedente a impugnação por não ter havido preferência de formalidades legais nem errônea quantificação da matéria colectável.

A impugnante recorreu dessa sentença para este STA, tendo apresentado as suas alegações e conclusões de fls. 79.

Neste STA, o MºPº suscitou a questão prévia da incompetência em razão da hierarquia para conhecer do recurso, por competente ser o TCA, na medida em que o recurso versa matéria de facto.

Ouvida sobre esta questão prévia, a recorrente nada disse.

Corridos os vistos cumpre decidir a questão prévia.

Como vem sendo jurisprudência deste STA, é pelas conclusões das alegações que se procede à delimitação objectiva do recurso.

Se nessas conclusões o recorrente invoca factos que não foram tomados em consideração pela decisão recorrida e dos quais pretende extrair consequência jurídicas, então o recurso não versa matéria exclusivamente de direito, pois também trata de matéria de facto.

Ora, na Conclusão A), a recorrente, para sustentar que à quota doada não podia ter sido atribuído o valor fixado na 2ª avaliação, afirma que se não considerou a situação de falência da sociedade.

Porém, este facto de a sociedade estar em situação de falência não foi considerado na sentença recorrida.

Por outro lado, na última conclusão a recorrente afirma que o doador da quota ainda não faleceu e que a donatária ainda não alienou.

Também este facto não foi estabelecido nem considerado pela sentença recorrida.

Tanto basta para termos de concluir que a recorrente não restringiu o seu recurso a matéria de direito, pois também alegou matéria de facto que a sentença recorrida não fixou e da qual pretendeu aproveitar-se em sede de recurso.

Ora, versando o recurso matéria de facto e não matéria exclusivamente de direito, competente para dele conhecer não é este STA mas a Secção de Contencioso Tributário do TCA, para onde a recorrente pode pedir a remessa do processo.

A competência consta dos artºs 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 suscitada pelo MºPº e declaram este STA incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso, declarando competente para o efeito o TCA.

Custas pela recorrente, com 75 Euros de taxa de justiça e metade de procuradoria.

Lisboa, 20 de Novembro de 2002. — *António Pimpão* (Relator por vencimento) — *Mendes Pimentel* — *Almeida Lopes* (vencido, pois o STA., na minha opinião, é competente).

## Acórdão de 20 de Novembro 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 artº 43º da LGT.*

Recurso n.º 949/02. Recorrente: F. Pimenta, SGPS, SA; Recorrida: Fazenda Publica; Relator: Exmº Consº António Pimpão.

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

1. F. Pimenta, SGPS, SA, recorre da sentença que, no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Braga, julgou improcedente a impugnação da liquidação quanto ao pedido de juros deduzidos.

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 de 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..

A fls. 505 foi proferido despacho de sustentação da decisão recorrida afirmando que o pedido principal da impugnante procedeu com base apenas na inconstitucionalidade da norma do nº 2 do artº 30 da Tabela de Emolumentos do Registo Nacional de Pessoas Colectivas, não podendo falar-se em erro imputável aos serviços, como consequência necessária da decisão que deferiu o pedido de anulação da liquidação, algo que, normalmente, aceita-se, acontecerá pois que no caso dos autos, 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.

2. A decisão recorrida fixou o seguinte quadro factual:

1. A liquidação de 9 326 873\$00 data de 30.03.2000, e foi feita pela Conservatória do Registo Comercial de Vila Nova de Famalicão, tendo a impugnante, nessa data, pago esse valor - descritivo dos emolumentos recebidos, de fls. 360, e ofício do Registo Nacional de Pessoas Colectivas, entrado a 23.03.2001, de fls. 395/8;

2. Em 23.05.2000, a título de complemento de preparo, foram exigidos, à impugnante, que os pagou, mais 45 922\$00 - doc. 3, a fls. 21;

3. Na liquidação, inclui-se o valor de 379\$00 de participação emolumentar - ver liquidação de fls. 360;

4. Antes de deduzir esta impugnação, a impugnante não recorreu hierarquicamente da liquidação;

5. A liquidação refere-se à inscrição, no dito registo, de um aumento do capital social da impugnante - fls. 360.

3. Não vem questionada a sentença na parte em que anulou a liquidação dos indicados emolumentos, já que apenas se discute a legalidade da declaração de que não são devidos juros legais.

Sustenta, em síntese, a decisão recorrida que inexistindo, no processo, quaisquer indícios da existência de erro imputável ao serviço, pois que apenas foi aplicada correctamente a Tabela de Emolumentos, 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, cumprindo a lei, não consubstanciaria 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, 2ª 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 se discutem estes dois últimos requisitos pois que toda a controvérsia se centra na 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 serem ilegais.

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 comunitárias e em caso de colisão entre umas e outras às que à situação concreta devessem ser aplicadas.

Conforme entendeu a sentença recorrida 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, desaplicando 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 pág. 503.

Ainda conforme escreve Jorge de Sousa, CPPT Anotado, 2ª edição, p. 3012 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 "está, em regra, conexiada 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 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".

Como se escreveu no Ac. deste STA de 17-01-01, Rec. 23.308, da anulação do acto impugnado 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.

Procede, nos termos expostos, o recurso.

4. Termos em que se acorda em conceder provimento ao recurso, em revogar a sentença recorrida, na parte em apreciação, e declarar que são devidos os juros pedidos desde a data do pagamento da quantia anulada (de 30-03-2000) até integral pagamento e sobre esta mesma quantia.

Sem custas.

Lisboa, 20 de Novembro de 2002. — *António Pimpão* (relator) — *Mendes Pimentel* — *Vítor Meira*.

## Acórdão de 20 de Novembro 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. 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 n.º 1 al. a) do ETAF.*

Recurso n.º 952/02. Recorrente: Manuel Fernando Serra Moreira; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.<sup>mo</sup> Conselheiro Dr. Alfredo Madureira.

Em conferência, acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

Inconformada com o despacho do M.mo Juiz do TT de 1ª Instância de Braga de fls. 74 que lhe indeferiu o requerimento de fls. 71, dele interpôs recurso para este Supremo Tribunal Administrativo o Oponente Manuel Fernando Serra Moreira, nos autos convenientemente identificado.

Apresentou tempestivamente as respectivas alegações de recurso jurisdicional, formulando as pertinentes conclusões - cfr. fls. 75 a 78 -, que aqui se dão por integralmente reproduzidas para todos os efeitos legais.

Foi proferido despacho de sustentação - cfr. fls. 80.

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. 89, foi suscitada 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 280º 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 - o despacho de fls. 75 -, além do mais e fundamentalmente, quanto à matéria de facto fixada e subjacente à sindicada decisão.*”

Ouida a Recorrente - art.º 704º do CPC -, através do requerimento que apresentou em juízo - cfr. fls. 93 - requereu, além do mais, “... *a remessa do processo ao tribunal competente ...*”.

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, não pode deixar de proceder.

Na verdade, como se deixou evidenciado, nas alegações e conclusões do presente recurso jurisdicional a Recorrente controverte os factos fixados e considerados na sindicada decisão judicial, designadamente quando, ao arrepio daqueles - cfr. 2º parágrafo de fls. 74 -, alega e conclui, além do mais, que

“3. *No caso sub judice, não tendo sido possível a entrega na morada do destinatário, deixado aviso pela distribuição postal para procurar nos Correios Santa Tecla, Braga, a carta registada 30514 ( fls. 72 ) dirigida ao oponente, este, sem poder saber que se tratava de notificação deste processo, logo que o seu estado de saúde lhe permitiu, no exercício do seu direito, foi levantá-la ele próprio no e dentro do prazo previsto no regulamento dos serviços postais.*”.

E que

“6. *Só no acto de recepção e abertura da carta registada de fls. ..., só então, é que chegou ao conhecimento do oponente que a mesma continha a notificação do douto despacho de admissão do recurso...*”.

Assim invocando factos que naquela não lograram qualquer indicação ou consideração, deles procurando retirar também consequências jurídicas porventura viabilizadoras da bondade do entendimento que sufraga.

Daí que, com efeito, se imponha concluir que o presente recurso não se circunscreve, como deveria, exclusivamente à matéria de direito, já que a controvérsia proposta há-de antes ser dirimida também em sede de fixação dos factos materiais da causa.

Fixação de factos para o que este Supremo Tribunal Administrativo, enquanto tribunal de revista, não é o hierarquicamente competente - cfr. arts. 21º n.º 4, 32º n.º 1 al. b) do ETAF, 167º do CPT, 280º do CPPT e 722º n.º 2 do CPC.

Pois, para tanto e nos termos das apontadas disposições legais, é antes competente o Tribunal Central Administrativo, Secção de Contencioso Tributário (cfr. art.º 41º n.º 1 al. a) do ETAF).

Assim, e sem necessidade de outros ou melhores considerandos, acordam os Juízes 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 a Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, ao qual, após o eventual trânsito, haverão de ser remetidos os presentes autos, conforme vem requerido já a fls. 93.

Custas pelo Recorrente, fixando a taxa de justiça em 85 Euros e a procuradoria em 50%.

Lisboa, 20 de Novembro de 2002. — *Alfredo Madureira* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Almeida Lopes* (vencido: o STA é competente).

## Acórdão de 20 de Novembro de 2002.

### Assunto:

*Matéria de facto.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*Constitui matéria de facto a questão de saber se foram os contribuintes que preencheram e assinaram as declarações modelo n.º 129 para inscrição de lotes na matriz.*

Recurso n.º 1014/02-30, em que são recorrentes Lucinda Ferreira Fernandes Peixoto e outros e recorrida a Fazenda Pública, e em que foi Relator o Exmo. Juiz Conselheiro Dr. Almeida Lopes.

#### 1.º Relatório

Com fundamento em não existência física ou jurídica dos lotes, em caducidade do alvará de loteamento, em não apresentação da declaração modelo 129 com vista à inscrição na matriz urbana dos lotes e na indivisão do prédio rústico pertencente a 13 herdeiros, LUCINDA FERREIRA FERNANDES PEIXOTO, PAULO ALEXANDRE FERREIRA FERNANDES, ANTÓNIO DE OLIVEIRA MORAIS TEIXEIRA, LUIS FERREIRA FERNANDES E MARIA ELIZABETE FERREIRA FERNANDES RODRIGUES, todos os sinais dos autos, deduziram impugnação judicial contra o acto de liquidação de contribuição autárquica dos anos de 1989 a 1993, praticado pelo facto de ter havido um loteamento, no qual cada um deles ficou com um lote inscrito em seu nome, na freguesia de Mire de Tibães, da 2.ª Repartição de Finanças de Braga.

Por sentença de fls. 75 e seguintes, o M.º Juiz do Tribunal Tributário de Braga julgou a impugnação procedente e anulou o acto de liquidação. Quanto aos anos de 1989 a 1991, pelo facto de ter caducado a licença para construção e quanto aos anos de 1992 e 1993 pelo facto de o prédio ainda estar indiviso na sequência da abertura da herança, pelo que é prédio rústico e não prédio urbano.

Após recurso da Fazenda Pública, o Tribunal Central Administrativo confirmou a sentença quanto aos anos 1989 a 1991 e revogou-a quanto aos anos de 1992 e 1993, pois entendeu que os impugnantes apresentaram na Repartição de Finanças a declaração mod. 129 para inscrição na matriz, para cada um deles, de um lote de terreno para construção.

Não se conformando com este acórdão, dele recorreram os contribuintes para este STA, tendo apresentado as suas alegações e conclusões de fls. 120 e seguintes, nas quais sustentam que o acórdão é nulo por contradição entre os fundamentos e a decisão, que o terreno

está indiviso como rústico e que nem sequer assinaram a declaração modelo 129.

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 da nulidade do acórdão e a questão de saber se esse acórdão deve ser confirmado ou reformado.

Com interesse, o TCA deu como provada a seguinte matéria de facto:

- cada uma das declarações modelo 129 consta em nome de cada um dos impugnantes, mostram-se assinadas por uma rubrica correspondente ao nome do respectivo titular, cada uma delas menciona um número de contribuinte, sendo que quanto aos impugnantes ALZIRA, ANTÓNIO, FERNANDO e LUÍS coincidem com os por si indicados no início da petição inicial de impugnação, não correspondendo os dos restantes;

- aquando do recebimento das declarações na Repartição de Finanças, o funcionário sob o termo Conferi a identificação e demais elementos da declaração e documentos juntos que recebi, após a data de 3.6.92 e rubricou, tendo a sua parte direita apostado o carimbo da Repartição de Finanças;

- tais declarações foram preenchidas e entregues pelas pessoas a que respeitam o por si assinadas.

#### 2.º Fundamentos

Sustentam os recorrentes que o acórdão é nulo por contradição entre fundamentos e decisão, pois deu como provado que o terreno está inscrito na matriz como rústico e indiviso (pertencente a 13 herdeiros) e ao decidir pela validade da tributação de cada um dos lotes em separado, em nome de cada um dos impugnantes.

Não têm razão os recorrentes, pois não há contradição entre fundamentos e decisão. De facto, relativamente aos anos de 1992 e 1993, o TCA admitiu a validade da tributação por ter dado como provado que as declarações modelo 129 foram preenchidas e entregues pelas pessoas a que respeitam e por si assinadas. Foi este o fundamento da decisão e não o outro, invocado pelos recorrentes.

Logo, o acórdão não é nulo por contradição entre fundamentos e decisão.

Vejamos a questão de fundo.

Entendem os recorrentes que, continuando o prédio a existir fisicamente como terreno indiviso, pertencendo a cada um dos herdeiros 1/13, não se pode liquidar a contribuição autárquica em separado para cada um dos pretendentes titulares dos lotes, mas sim liquidar uma só contribuição. Sustentam, ainda, que os lotes não têm existência material ou jurídica e que não assinaram as declarações modelo 129 para inscrição na matriz em seu nome dos lotes.

Como se disse, o fundamento da não anulação da tributação nos anos de 1992 e 1993 não foi o facto de o prédio rústico estar ou não indiviso, mas antes o facto de os recorrentes terem assinado e entregado na Repartição de Finanças as declarações modelo 129 para inscrição na matriz, e em seu nome, de cada um dos lotes que vieram a ser tributados.

No seu recurso, os recorrentes voltam a sustentar que não assinaram as declarações modelo 129 para inscrição dos lotes na matriz.

Acontece que o TCA deu como provado que as declarações modelo 129 foram preenchidas e entregues pelos recorrentes na Repartição

de Finanças, assinadas por cada um deles. Deu como provado que o funcionário das finanças conferiu a identificação de cada um dos recorrentes, apondo a data de 3.6.92 e tendo rubricado.

Ora, isto é matéria de facto que este STA não pode sindicar, nos termos do art.º 21.º, n.º 4, do ETAF.

E se os recorrentes preencheram e assinaram as declarações modelo 129 para inscrição dos lotes na matriz como terreno para construção, então resta concluir que o acórdão recorrido fez uma correcta aplicação do disposto no art.º 155.º, § 2, do CCPISIA e do art.º 8.º, n.ºs 1 e 4 do CCA.

Deste modo, improcedem 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 pelos recorrentes, com 50 % de procuradoria.

Lisboa, 20 de Novembro de 2002. — *Almeida Lopes* (relator) — *António Pimpão* — *Mendes Pimentel*.

## Acórdão de 20 de Novembro de 2002.

### Assunto:

*Impugnação judicial. IRS. Acto isolado de natureza comercial. Ónus da prova.*

### Doutrina que dimana da decisão:

1. *Constituiu acto isolado de natureza comercial, para efeitos de tributação em IRS, a venda, efectuada pelo contribuinte, em 1989, por 10.000.000\$00, de bens móveis não identificados, de cujo preço emitiu quitação, sendo que a sua actividade normal era, nesse ano, a de jornalista especializado independente.*
2. *Não tendo o contribuinte fornecido quaisquer elementos, apesar de expressamente convidado, relativos ao preço daqueles bens e despesas por eles originadas, o rendimento a considerar é igual ao preço recebido.*
3. *Não tendo o contribuinte alegado, na impugnação judicial, nem o preço que lhe haviam custado os bens vendidos, nem as despesas a que deram lugar, não se põe, relativamente a tais factos, questão relativa ao ónus da prova.*
4. *Também se não coloca qualquer questão de ónus da prova quanto à qualificação como acto isolado de natureza comercial da apontada operação, pois o ónus da prova respeita aos factos e não ao direito.*

Recurso n.º 1022/02, em que é recorrente Acácio Gomes dos Santos e recorrido a Fazenda Pública; Relator, o Ex.º Conselheiro Baeta de Queiroz.

1.1. Acácio Gomes dos Santos, residente em Alpolentim, Sintra, recorre do acórdão do Tribunal Central Administrativo (TAC) que,

em recurso interposto pela Fazenda Pública de sentença proferida por um tribunal tributário de 1ª instância, concedendo-lhe provimento, julgou improcedente a impugnação que deduzira contra a liquidação de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) do ano de 1989.

Formula as seguintes conclusões:

“1.

Vem o presente recurso interposto do acórdão de fls. 130 a 138, tirado em 04 de Dezembro de 2001, na Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, que concedeu provimento ao recurso interposto pela Fazenda Pública, revogando a douta sentença do M. Juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa — 3º Juízo — 1ª Secção — proferida nos Autos de Impugnação n.º 5/96, mantendo-se assim, a liquidação impugnada.

2.

Entende o recorrente, salvo o devido respeito por melhor opinião, que o acórdão recorrido fez uma incorrecta valoração ponderação da matéria fáctica provada, bem como uma incorrecta interpretação e aplicação da lei no caso dos autos, pelo que deve ser revogado, com as legais consequências.

3.

Na verdade, a decisão proferida na 1ª instância (fls. 70-112) não merece censura, pelo que o aí decidido se deverá manter, ao invés do decidido pelo TCA (Tribunal Central Administrativo).

4.

Com efeito, na 1ª instância decidiu-se julgar totalmente procedente a impugnação do ora recorrente, anulando-se em consequência a liquidação em causa.

5.

Refira-se, desde já, que o TCA, o Ministério Público entendeu que o recurso da Fazenda Pública “. . . não merece provimento, porque conforme serve de fundamento à decisão se está perante um manifesto caso de aplicação do art.º 121.º, n.º 1 do C.P.T.” (parecer de fls. 128/V), diploma aplicável no caso *sub judice*.

6.

Ora, no caso dos autos, o recorrente não praticou qualquer acto isolado de comércio para efeitos do disposto no art.º 4.º, n.º 2, al. g) do CIRS, designadamente, o contrato a que se refere o recibo de fls. 50.

7.

Entendimento sufragado pela douta decisão da 1ª instância, ao invés do decidido pelo acórdão recorrido.

8.

Acórdão esse que entendeu não ser aplicável o estatuído no art.º 121.º do C.P. Tributário, norma essa que, tal como o art.º 4.º, n.º 1, al. g) do CIRS, se mostra violada pela decisão em crise.

9.

O recorrente deduziu em 22/9/95 impugnação judicial contra a liquidação de IRS/89 porquanto a Administração Fiscal considerou o rendimento de 10.000.000\$00 da Cat. C, pelo facto de ter emitido um recibo dessa importância pela venda de móveis, que recebeu da Firma “RENDACAE — Comércio de Aluguer de Máquinas e Autómóveis, Lda”.

10.

Porém o recorrente havia apresentado a Declaração 1 do IRS, do ano de 1989 com o rendimento colectável de Esc. 1.308.175\$00.

11.

Ora ao tempo, o recorrente era jornalista especializado na área económica financeira, mormente em matérias relacionadas com o mercado de acções e a Bolsa, colaborando em diversos jornais da especialidade.

12.

Em 1987 com a quebra ocorrida no mercado bolsista a sua actividade diminuiu substancialmente, pelo que se viu obrigado a vender todo o equipamento informático e de escritório que tinha adquirido para seu uso pessoal e do seu agregado familiar.

13.

O equipamento informático e de escritório que o recorrente vendeu é a que se refere o recibo de quitação de fls. 50, eram utilizados por si e pelo seu agregado familiar e encontravam-se no seu escritório que tinha em casa, onde trabalhava.

14.

Não resulta da factualidade provada qual o número de computadores, impressoras, faxes e fotocopiadoras existentes no seu escritório de trabalho.

15.

Nem o número de pessoas que lá “trabalhavam”, se tal sucedeu uma ou mais vezes, nem qual a sua identificação, designadamente, se eram familiares da recorrente e se tal sucedeu tão-só, em alguma circunstância específica de auxílio ou/e ajuda ao recorrente, para o cumprimento atempado de algum prazo jornalístico ou de recolha de dados.

16.

Aliás, cumpre referir que é frequente encontrar-se na residência de uma família mais que um computador, uma impressora ou um fax, por exemplo, bastando para tanto que mais do que um membro do agregado familiar, necessite de os utilizar com alguma regularidade, como sucedia no caso em apreço.

17.

Por outro lado, à época dos autos, três equipamentos eram bastante mais onerosos que hoje, nomeadamente, os maus sofisticados, como sucedia no caso em apreço.

18.

A tudo acresce o facto do recorrente enquanto jornalista “fre-lancer”, com competência reconhecida na área a que se dedicava, levar a cabo o seu trabalho, isoladamente como é sabido, excepto em situações pontuais.

19.

Além do mais, mesmo que se entendesse - o que se não crê - haver lugar a uma inversão do ónus da prova, nos termos do nº 2 do artº 344º do C. Civil, que se mostra também violado na interpretação e aplicação que dele fez o acórdão recorrido, já que o recorrente não tomou culposamente impossível a prova à Adm. Fiscal, o certo é que a declaração constante de fls. 32 a 34, apresentada pelo recorrente é já o cumprimento desse ónus de prova.

20.

Por tudo isto, bem andou o Sr. Juiz da 1ª instância quando decidiu ser aplicável no caso dos autos o disposto no artº 121º do C.P. Tributário, do qual resulta que “sempre que da prova produzida resulta

fundada dúvida tributária, deverá o acto ser anulado”, o que se verifica no caso vertente.

21.

Não há pois lugar à inversão do ónus de prova, sendo que esta há-de ser não só a prova aduzida pelas partes, como também a prova que ao Juiz se impõe diligenciar, sendo que, designadamente no que a este se refere tal não se verificou.

22.

Como se refere no acórdão do TCA de 3/4/01 recurso 3977/00, Secção de Contencioso Tributário, “determina o citado artº 121 do C.P.T. que sempre que da prova produzida resulte a fundada dúvida sobre a existência e quantificação do facto tributado, deverá o acto impugnado ser anulado. Trata-se pois de norma que se reposta à questão o ónus da prova. A Norma presente destrói claramente essa presunção legal a favor da Administração Fiscal (*in dubio pro fisco*) e estabelece uma verdadeira repartição do ónus da prova ...”.

23.

Por tudo isto, não foi convenientemente averiguado pela administração fiscal se o acto em apreço era susceptível de poder ser inscrito numa actividade comercial, podendo legitimamente equacionar-se o mesmo, como tendo natureza exclusivamente civil, sem carácter especulativo e não gerador de lucro, como refere a sentença da 1ª instância *in fine*, citando acórdão do S.T.A. de 13/3/96 Procº 19.935.

24.

Além do mais e finalmente, mostram-se também violados os princípios constitucionais insitos nos artºs 2º, 13º, 103º, 104º, 266º e 268º da Constituição em vigor, designadamente no que toca aos princípios da legalidade, justiça que exigem que o contribuinte seja tributado pelos rendimentos efectivamente auferidos, inquinando de inconstitucionalidade material a decisão recorrida, bem como se mostram também violadas as normas constantes dos artºs 450º nº 1 e 121º do C.P. Tributário na interpretação que delas fez a mesma decisão que conduziu à sua não aplicação no caso vertente, ao invés do que deveria ter sucedido e ainda os artºs 342 e 344 nº2 do C.Civil e o artº 4º nº 2 al. g) do CIRIS”.

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

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

1.4. O processo tem os vistos dos Exmºs. Adjuntos.

2. A matéria de facto vem assim estabelecida:

“a) Relativamente ao ano de 1989, o impugnante entregou, em 30.10.92, na RF da Amadora, uma declaração de rendimentos Mod. 1, cuja cópia consta de fls. 32 a 34 e cujo teor se dá por inteiramente reproduzido.

b) Com base na referida declaração foi feita a liquidação nº 46111383874, em 11.1.93, tendo na mesma sido apurado um reembolso de 100.886\$00 pago ao impugnante em 3.2.93 (V. fls. 24 e 25).

c) Na sequência de uma acção de fiscalização, foi apurado que a impugnante emitiu em 6.7.89, um recibo na importância de 10.000.000\$00 que recebeu da sociedade “Rendacar - Comércio de Aluguer de Máquinas e Automóveis, Lda”, pela venda de móveis (V. doc. de fls. 50).

d) Em 26.10.92 foi elaborado o DC 2 Anexo 2 para apuramento do referido rendimento da Categoria C com fundamento em que

o mesmo provém de acto isolado de comércio sujeito a IRS, nos termos da g) do nº 2 do artº 4º do CIRS, não tendo apresentado até aquela data declaração de rendimentos a que se refere o artº 57º do mesmo diploma, não lhe tendo sido deduzido qualquer custo no apuramento do rendimento porque, notificado para o efeito, não exibiu qualquer documento, quer da compra, quer das despesas (V. doc. de fls. 49).

e) Com base nos valores apurados na referida acção fiscalizadora e nos constantes das declaração Mod. 1, anteriormente entregue pelo impugnante em 30.10.92, foi efectuada, em 22.10.94, a liquidação nº 5512409492, tendo sido apurado imposto a pagar no montante de 3.882.896\$00 (V. doc. de fls. 26).

f) Para efeitos de pagamento do imposto liquidado, foi emitida a nota de cobrança com data limite de pagamento de 6.2.95, a qual deu origem ao processo de execução fiscal nº 1562-95/100621.5 (V. informação de fls. 59).

g) Aquando da notificação da fixação do rendimento colectável, efectuada de acordo com o disposto no artº 66º nº 2 c) do CIRS, em 17.2.94, o impugnante apresentou reclamação para a CDR de Lisboa, prevista no artº 84º do CPT e 68º do CIRS, tendo a mesma deliberado, por unanimidade, não se pronunciar sobre a reclamação, dado não lhe caber apreciar da qualificação quer do acto, quer de quaisquer outros elementos, do que o impugnante foi notificado em 23.11.94 (V. fls. 9 a 18).

h) Em 22.2.95 foi apresentada a impugnação judicial.

i) O impugnante era jornalista especializado em economia e assuntos financeiros, trabalhando sob forma independente e possuindo na sua habitação um escritório onde trabalhavam pessoas (V. depoimentos de fls. 94 e 95).

j) Nesse escritório existiam vários computadores, impressoras, faxes e fotocopiadoras destinados à realização de trabalho (V. fls. 94 e 95).

l) A partir de 1987/88, devido à quebra do mercado bolsista o impugnante começou a ter dificuldades nos trabalhos que realizava e deixou de dedicar-se à área económica do jornalismo (V. fls. 94 e 95)”.  
3.1. A Administração Fiscal aditou ao rendimento colectável declarado pelo recorrente, para efeitos de IRS relativo ao ano de 1989, 10.000.00\$00, valor de recibo que emitiu atinente a uma venda de bens móveis, considerando que, assim, o recorrente realizara um acto isolado de comércio, com cabimento na previsão da norma da alínea g) do nº 2 do Código do IRS (CIRS).

O recorrente impugnou, defendendo que não praticara qualquer acto isolado de comércio, limitando-se a vender bens cujo uso e fruição se havia tornado desnecessário à sua vida familiar.  
O tribunal tributário de 1ª instância que apreciou a impugnação em primeiro grau julgou-a procedente, por entender que da prova produzida resultava fundada dúvida sobre a existência do facto tributário, uma vez que não ficara estabelecido “se o acto em análise era susceptível de poder ser inscrito numa actividade comercial”.

Já o TCA, para onde a Fazenda Pública desta decisão, depois de aditar alguns factos ao elenco dos que a 1ª instância dera por provados, não teve dúvidas de estar perante um acto isolado de comércio, ao menos no conceito fiscal, donde resultou julgar improcedente a impugnação.

É contra este julgamento que se insurge o recorrente, pelas razões que colige nas conclusões das suas alegações.

3.2. Conforme bem aponta o Exmº. Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal, entre os motivos de dissensão do recorrente com o aresto impugnado avulta a sua não conformação com a factualidade apurada.

Evidenciam-no múltiplas das suas conclusões, em que refere factos não dados por provados pelo TCA - dispersos, designadamente, pelas que têm os números 1 a 20 -, e condensa-a a número 2, em que o recorrente diz, de modo claro, que “o acórdão recorrido fez uma incorrecta valoração ponderação da matéria fáctica provada”, para além de “uma incorrecta interpretação e aplicação da lei”.

E conclui, à semelhança do que fizera a 1ª instância, que a prova produzida no processo deixou dúvidas sobre a existência do facto tributário, pretendendo que, por força da subsistência dessas dúvidas, o acto tributário devia ser judicialmente anulado.

Crítica, pois, o recorrente, nas aludidas conclusões, o uso que o TCA fez dos meios probatórios ao seu dispor, o modo como os valorou e sopesou, e os juízos de livre apreciação sobre a prova que formulou.

Ora, como, também, aponta o Exmº. 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 1ª 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. O que não é o caso — nem tal vem invocado.

Não pode, portanto, 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.

3.3. No essencial, e para além do que respeita aos factos, a argumentação do recorrente, vertida nas conclusões que produziu, versa sobre o princípio que ao tempo tinha assento no artigo 121º do Código de Processo Tributário. Princípio que, importa precisar, só vale para o caso de, estabelecida a prova, restarem ao tribunal dúvidas sobre “a existência e quantificação do facto tributário”.

No caso em apreço, o TCA não teve dúvida sobre a existência do facto material consubstanciado na venda efectuada pelo recorrente e revelado pelo recibo a que alude o ponto c) da matéria de facto apurada.

É matéria que, porque ainda se inclui no campo dos factos, este Tribunal não pode censurar, pelas razões que já se viram.

Mas já é obrigação do Tribunal verificar se o TCA julgou bem, ou não (como defende o recorrente, designadamente, na conclusão número 6), ao qualificar aquele facto material como um facto tri-

butário, porque incluído na previsão da alínea g) [actualmente, h)] do nº 2 do artigo 4º do CIRS.

O TCA entendeu que, provada a venda efectuada, provada estava a obtenção do correspondente rendimento, cabendo ao recorrente “apresentar documentos comprovativos dos custos dos bens e outras despesas”, conforme solicitação que lhe fez a Administração Fiscal, “não só nada tendo apresentado, como nenhum esclarecimento tendo apresentado à Administração Fiscal”.

Assim, continuou o acórdão do TCA, “inverteu-se o ónus da prova, cabendo-lhe a ele (contribuinte) demonstrar que não foi praticado nenhum acto isolado de comércio do qual resultou rendimento sujeito a IRS categoria C”. Acrescentou que, não estando o recorrente colectado como trabalhador independente, não estava afastada a qualificação da venda como acto isolado de comércio, e, portanto, “restava-lhe apresentar os documentos de compra dos bens ou de outros custos incidentes sobre tais bens para provar que não tinha obtido qualquer rendimento com a transacção”.

Em bom rigor, a questão que assim se coloca não será, sequer, de ónus da prova.

A compra e venda de móveis titulada pelo recibo em apreço não se insere na actividade profissional que ocupava o recorrente - jornalista especializado em economia e assuntos financeiros, trabalhando sob forma independente e possuindo na sua habitação um escritório onde trabalhavam pessoas, conforme consta da alínea i) da matéria de facto provada.

Nesta medida, aquela compra e venda merece a qualificação de “acto isolado de natureza comercial”, porque, sendo um acto comercial típico (cfr. o artigo 2º do Código Comercial), não faz parte da actividade habitual do recorrente, a quem se não conhece, no ano em causa, senão essa única venda.

A existência da compra e venda em causa não esteve nunca em controvérsia no presente processo, e resulta nele provada, pelo que não tem cabimento a abordagem, a este propósito, da questão do ónus da prova.

O que é questionado pelo recorrente é a qualificação jurídica do facto material compra e venda, o qual não constitui, no seu entender, um facto tributável.

Porém, esta questão, sendo de interpretação e aplicação da lei a uma materialidade estabelecida, não é de facto, mas de direito, pelo que, também quanto a ela, não há que falar em ónus da prova, pois esse ónus respeita à prova dos factos, e não do direito, que os tribunais elege, interpretam e aplicam, independentemente da actividade das partes.

Sobra, deste modo, a questão da quantificação.

Mas, ainda desta vez, não é rigoroso situar o tema em sede de ónus da prova.

Para efeitos de IRS, releva o resultado final da operação de natureza comercial realizada, ao qual se chega subtraindo ao montante arrecadado a título de preço da compra e venda “as despesas necessárias, comprovadamente feitas para a sua obtenção” - artigo 33º do CIRS, na redacção aplicável, actual artigo 30º. Isto porque o que se tributa é o lucro, e o lucro é a diferença entre os ganhos obtidos e os encargos suportados, precisos para os obter - artigo 4º nº 1 do CIRS.

Ao contribuinte incumbe a lei o dever de declaração, nos termos do artigo 57º do CIRS, dever que se cumpre mediante a entrega

de uma declaração em impresso oficial, no qual se inscrevem as quantias apuradas quer como proveitos, quer como custos, de modo a possibilitar o cálculo do rendimento sujeito a imposto.

Ora, o recorrente faltou a esse dever de declaração, não dando oportuna conta, à Administração Fiscal, da realização da operação, portanto, não lhe facultando quaisquer dados que possibilitassem apurar o rendimento alcançado: nem disse quanto obtivera, nem revelou quanto necessitara de despende.

Ou seja, e descoberta, como foi, pela Administração Fiscal, a realização da operação, sem a colaboração do contribuinte, na sequência de uma acção de fiscalização, ficou ela na posse de um único dado, a saber, o *quantum* arrecadado. Faltava-lhe outro, as despesas havidas. Dado este que, nem mediante fiscalização, nem através de outro qualquer meio, se vê como poderia obter, razão por que apelou à colaboração do ora recorrente, o qual, todavia, não a prestou, abstenendo-se de fornecer documentos relativos à compra dos bens vendidos, e às despesas por eles ocasionadas.

Mas, ainda aqui, não terá cabimento falar de ónus da prova, pois o contribuinte não tem o ónus de provar os encargos suportados para obter um acréscimo patrimonial, já que a correspondente falta não é sancionada pela lei, acontecendo, apenas, que poderá sofrer uma desvantagem económica, ao não ver reduzida a sua obrigação fiscal na medida em que o seria se tal prova fizesse. Deste modo, se o contribuinte tem interesse em fazer tal prova, nem por isso se lhe imputa qualquer ónus, pois a sua inércia não é sancionada. Quando muito, poderá falar-se num ónus material, mas nunca formal ou subjectivo.

Ora, como já se viu, neste processo nunca esteve em discussão a existência do facto material compra e venda, com a correspondente arrecadação, por parte do recorrente, do respectivo preço.

Nunca o recorrente invocou que tivesse sido obrigado a suportar quaisquer encargos, quer com a aquisição dos bens móveis que vendeu, quer com a sua manutenção ou melhoramento. Nem o disse no procedimento administrativo, pois, aí, não respondeu à solicitação da Administração, nem o invocou na impugnação judicial, aonde dirigiu todo o seu esforço no sentido de convencer de que não há facto tributário.

Assim, não tendo sido invocadas quaisquer despesas, não cabe fazer incidir o ónus da sua prova sobre quem quer que seja. Nem o juiz podia ter averiguado o facto. Por um lado, porque os seus poderes inquisitórios estão, em princípio, limitados aos factos alegados, como, ao tempo, resultava do artigo 40º do CPT, conjugado com os artigos 264º nº 1 e 664º do Código de Processo Civil, e hoje se extrai dos artigos 99º nº 1 da Lei Geral Tributária e 13º nº 1 do Código de Procedimento e de Processo Tributário. Por outro lado, porque não se vê que meios tinha o juiz ao seu alcance, sem a colaboração do impugnante, para apurar se este tivera necessidade de suportar despesas, e em que montante. Por fim, ainda, porque os poderes do juiz nesta matéria confrontam-se com a obrigação de colaboração (*rectius*, declaração) do contribuinte, que dispõe do direito de autonomia de vontade, sendo livre de omitir a revelação de factos que, sendo-lhe, embora, favoráveis, ainda assim prefere não confiar ao tribunal.

Pelo exposto, a questão aqui em debate não chega a entrar no terreno do ónus da prova.

O que temos é, comprovadamente, uma operação que redundou na obtenção de um rendimento, rendimento esse que se computa no montante de que o contribuinte emitiu recibo, uma vez que ele mesmo não afirma ter suportado quaisquer encargos para o obter.

De tudo resultando que a Administração Fiscal procedeu de acordo com a lei ao proceder à liquidação impugnada.

E também não errou no seu julgamento o acórdão recorrido, ao entender inaplicável ao caso o artigo 121º do CPT.

3.4. Por último, acusa o recorrente a violação dos princípios da legalidade, justiça e igualdade, os quais “exigem que o contribuinte seja tributado pelos rendimentos efectivamente auferidos”.

Mas, como acaba de se ver, o recorrente foi tributado por um rendimento que, comprovadamente, auferiu, pois nem sequer questionou a realização do negócio a que respeita o recibo que emitiu. Tudo o que ele trouxe ao terreiro da discussão foi, como também já se viu, a qualificação da operação realizada como sendo um “acto isolado de natureza comercial”, pretendendo que o não é e que, consequentemente, o rendimento obtido não constitui rendimento sujeito a tributação em IRS.

Porém, aquela operação consubstancia, como dissemos, um facto tributário, ou seja, uma ocorrência da vida real geradora de um acréscimo patrimonial, a que a lei atribui consequências fiscais, ao considerá-lo rendimento tributável em IRS.

Como assim, não se vê aonde esteja a ofensa aos princípios constitucionais invocados, “violações essas, aliás, que o recorrente nem sequer fundamentou”, como bem aponta o Exm<sup>o</sup>. Procurador-Geral Adjunto.

Improcedem, pelo exposto, 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 negar provimento ao recurso, confirmando o acórdão impugnado.

Custas a cargo do recorrente, com 50% de procuradoria.

Lisboa, 20 de Novembro de 2002. — *Baeta de Queiroz* (Relator) — *Benjamim Rodrigues* — *Fonseca Limão*.

## Acórdão de 20 de Novembro de 2002.

### Assunto:

*Emolumentos. Juros indemnizatórios e moratórios. Comutação.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Destinando-se os juros indemnizatórios e moratórios a compensar o contribuinte pela mesma privação da disponibilidade da prestação tributária indevidamente liquidada, eles não são cumulativos.*
- 2 — *Assim, os primeiros são devidos até ao termo do prazo da execução espontânea do julgado - art.º 43º da LGT.*
- 3 — *E os segundos a partir daí e até efectivo e integral pagamento - art.º 102º n.º 2 do mesmo diploma.*

4 — *Ao que nada obsta o disposto no seu art.º 100º por geral em relação à norma especial daquele n.º 2.*

Recurso n.º 1079/02, Recorrente: Director-Geral dos Registos e Notariado; Recorrida: Fazenda Publica; Relator: Ex.mo Conselheiro Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do STA:

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto pelo Director-Geral dos Registos e Notariado, da sentença do TT de 1ª Instância do Porto, proferida em 02/04/08, na medida em que decidiu serem devidos cumulativamente juros indemnizatórios e moratórios, a partir do termo do prazo de execução espontânea do julgado e até efectivo e integral pagamento.

Fundamentou-se a decisão em ter “a petionante (dos juros) o direito de ser reparada pela liquidação e pagamento indevidos da prestação tributária em causa”.

O recorrente formulou as seguintes conclusões:

”Nos termos expostos, o Director-Geral dos Registos e do Notariado conclui as suas alegações, requerendo que seja julgado procedente o recurso nos seguintes termos:

6.1 A impugnante peticionou e foi-lhe reconhecido o direito a juros indemnizatórios e moratórios;

6.2 Os juros indemnizatórios e os juros moratórios, destinam-se, ambos, a ressarcir o mesmo dano, pelo que não é possível a sua cumulação em relação ao mesmo período de tempo”.

A impugnante ora recorrida não contra-alegou.

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

Em sede factual, vem apurado que:

“1 - em 14/10/97, por ocasião da inscrição no Registo Comercial do Porto do aumento do capital social da ora requerente de 8.000.000.000\$00 para 37.500.000.000\$00, esta foi debitada, além do mais, pela quantia de 111.500.000\$00, correspondente a emolumentos do registo nacional de pessoas colectivas;

2 - inconformada com tal liquidação, a aqui requerente deduziu impugnação judicial contra o acto de liquidação daqueles emolumentos - pr. n.º 4/98, apenso;

3 - nestes autos pediu “a anulação da liquidação de emolumentos efectuada à impugnante, ordenando-se a restituição da quantia de 111.500.000\$00, acrescida dos juros de lei desde 14 de Outubro de 1997, até integral embolso”;

4 - por sentença proferida nesses autos em 31/01/00 foi julgada procedente a impugnação;

5 - A F.P. interpôs recurso desta decisão para o STA em 11/02/00;

6 - por Acórdão do STA de 12/07/00 proferido nos autos apensos de impugnação judicial, já transitado, foi confirmada aquela sentença, que anulou o acto de liquidação impugnado, com a consequente restituição da soma de 111.500.000\$00, acrescida dos juros legais desde 14/10/97, até integral reembolso;

7 - em 26/06/01 a “Sonae Imobiliária, SGPS, S.A.” apresentou na 3ª Secção da Conservatória do Registo Comercial do Porto o requerimento cuja cópia está junta a fls. 04 e seg., pedindo que seja dada execução integral ao Acórdão de 12/07/00, referido em 6), restituindo-se-lhe a quantia de 111.500.000\$00, acrescida dos juros legais desde 14/10/97 e até integral embolso;



8 - não tendo sido atendido tal requerimento no prazo de 60 dias (art.º 6º n.º 1 do DL n.º 256-A/77, de 17/6), foi instaurado, em 24/09/01, o presente incidente de execução de sentença”.

Vejam, pois:

A questão dos autos é a de saber quais os juros devidos a partir do termo do prazo da execução da sentença, se compensatórios, ou moratórios ou ambos.

O art.º 43º n.º 1 da LGT, sob a epígrafe “pagamento indevido da prestação tributária, determina serem “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”.

Tais juros enquadram-se na teoria da responsabilidade civil extracontratual, com fundamento constitucional - art.º 22º da Constituição.

Destinam-se, pois, a compensar o contribuinte do prejuízo provocado pelo pagamento indevido da prestação tributária.

Por sua vez, o art.º 102º da mesma LGT, epígrafado “execução de sentença”, estabelece - n.º 2 - que, no “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”.

Assim “os juros de mora a favor do sujeito passivo, que são admitidos nos casos em que não seja cumprida, pela Administração Tributária, no prazo fixado na lei, uma obrigação de pagamento de uma quantia ao sujeito passivo, destinam-se a reparar os prejuízos presumivelmente sofridos por este, derivados da indisponibilidade da quantia não paga pontualmente, tendo natureza idêntica à dos juros de mora previstos na lei civil”.

Cfr. Jorge de Sousa, Problemas Fundamentais do Direito Tributário, 1999, pág. 180.

Mas, assim sendo, eles têm a mesma natureza, correspondendo ambos a uma indemnização atribuída com base em responsabilidade civil e destinando-se a reparar os prejuízos advindos ao contribuinte do desapossamento e consequente indisponibilidade de um determinado montante pecuniário, *recte*, da prestação tributária.

Ainda que os respectivos factos geradores sejam diferentes, - num caso a liquidação ilegal, no outro o atraso no pagamento - sempre está presente uma obrigação indemnizatória derivada da produção de determinados danos ou prejuízos provocados por aquela indisponibilidade.

E, justamente, dos mesmos prejuízos, ou de igual natureza.

Mas, assim sendo, eles não podem ser cumuláveis em relação ao mesmo período de tempo.

Como refere o mesmo autor - CPPT Anotado, 3ª edição, pág. 336-, “na medida em que haja juros de mora, não haverá direito a juros indemnizatórios, pois, naturalmente, não se poderia justificar uma dupla compensação pela mesma privação da disponibilidade da quantia indevidamente paga”.

Nem em contrário se objecte com a parte final do art.º 100º da dita LGT onde se estabelece que a plena e imediata reconstituição da legalidade do acto ou situação objecto do litígio, a que a Administração está obrigada, compreende “o pagamento de juros indemnizatórios, se for caso disso, a partir do termo do prazo da execução da decisão”.

É que, como igualmente ali se refere, “sendo o n.º 2 do art.º 102º uma norma especial sobre a execução de sentença, enquanto o art.º 100º assume a natureza de uma norma geral sobre a execução de decisões favoráveis ao sujeito passivo, ela deverá prevalecer sobre a do art.º 100º, quando a decisão a executar é uma decisão judicial”, como acontece no caso concreto.

É, assim, de concluir serem devidos juros indemnizatórios até ao termo do prazo da execução espontânea do julgado e juros moratórios a partir daquele prazo e até efectivo e integral pagamento.

Cfr, aliás, no sentido exposto, o Ac. deste STA de 17/04/02 - Rec. 19.107.

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, em tal medida se revogando a sentença recorrida (que, no mais, se mantém) decidindo-se serem os referidos juros indemnizatórios devidos apenas até ao termo do prazo de execução do julgado e, a partir daí e até efectivo e integral pagamento, os juros moratórios.

Sem custas.

Lisboa, 20 de Novembro de 2002. — *Brandão de Pinho* (Relator) — *Almeida Lopes* — *António Pimpão*.

## Acórdão de 20 de Novembro de 2002.

### Assunto:

*Oposição. Ilegalidade concreta da liquidação.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*Não pode a oposição fundamentar-se na ilegalidade concreta da liquidação sempre que o acto tributário da liquidação possa ser contestado no processo de impugnação.*

Recurso n.º 1088/02. Recorrente: João António Mataloto Freira; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex<sup>mo</sup> Conselheiro António Pimpão.

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

1. João António Mataloto Freira recorre da sentença que, no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Setúbal, indeferiu liminarmente a oposição.

Alegou formulando as seguintes conclusões:

1. Foi invocado, para fundamentar a oposição, o vício da alínea a) do art.º 286º do CPT, actualmente inserto no n.º 1 a) do art.º 204º do CPPT.

2. Ora, nos termos do n.º 1 b) do art.º 291º do CPT, actualmente n.º 1 b) do 209º do CPPT, tendo sido alegado algum dos fundamentos do art.º 286º, ou seja do 204º n.º 1 do CPPT, não é possível o indeferimento liminar.

3. Ora, a decisão em recurso apenas refere não ser admissível a oposição nos termos do art.º 204º e 209º do CPPT, o que como se referiu impede o indeferimento liminar.

4. A decisão proferida violou pois o disposto nos art.ºs 286º e 291º do CPT e art.º 204º e 209º do CPPT, bem como no art.º 668º n.º 1 c) e d) do C.P.C. aplicável por força do disposto no art.º 2º f) do C.P.T.

2. A decisão recorrida afirma, em síntese, o seguinte:

O ora recorrente deduziu a presente oposição contra a execução fiscal instaurada pela Repartição de Finanças de Palmela, sustentando que não existe fundamento para a alteração do seu rendimento tributável, já que não efectuou as vendas que lhe são atribuídas pelo que teria havido erro na quantificação e qualificação dos seus rendimentos e vício da fundamentação, que levariam à ilegalidade da liquidação.

Questiona o recorrente a legalidade da liquidação concreta da dívida exequenda o que não pode ser discutido e apreciado nesta sede processual.

Esta liquidação pode ser apreciada numa fase prévia pois que, nos termos do artº 204º nº 1 al. h) do C. Procedimento e Processo Tributário, a discussão da ilegalidade concreta da liquidação da dívida exequenda só é admissível como fundamento de oposição à execução se a lei não assegurar outro meio de impugnação judicial dessa liquidação.

No caso em apreço, a lei assegura e assegurava esses meios de defesa (cfr. artº 120º do C. P. Tributário e artº 99º do C. Procedimento e de Processo Tributário).

Não tendo usado esses meios ou tendo-os usado sem sucesso, é irrelevante para esta sede, não podendo ter nova oportunidade para o fazer o que é impedido pelo artº 204 nº1 al. h) do CPPT.

Conclui que não havendo fundamento legal para a procedência desta oposição deve ser liminarmente rejeitada ao abrigo do disposto no artº 209º nº1 al. b) do C.P.P.T.

3. Contra o assim decidido insurge-se o recorrente, se bem entendemos o seu pensamento, sustentando, em síntese, que foi invocado, para fundamentar a oposição, o vício da alínea a) do artº 286º do CPT, actualmente inserto no nº 1 a) do artº 204º do CPPT pelo que, nos termos do nº 1 b) do artº 291º do CPT, actualmente nº 1 b) do 209º do CPPT, tendo sido alegado algum dos fundamentos do artº 286º, ou seja do 204º nº 1 do CPPT, não é possível o indeferimento liminar.

Como a decisão em recurso apenas refere não ser admissível a oposição nos termos do artº 204º e 209º do CPPT, o que como se referiu impede o indeferimento liminar, violou a mesma decisão proferida o disposto nos art.ºs 286º e 291º do CPT e artº 204º e 209º do CPPT, bem como no artº 668º nº 1 c) e d) do C.P.C. aplicável por força do disposto no artº 2º f) do C.P.T.

E nas alegações (fls. 45) afirmou, ainda, o recorrente que havia sustentado a inexistência do imposto ou não estar autorizada a sua cobrança pelo que não podia a oposição ser liminarmente indeferida.

Entendeu a sentença recorrida que não pode questionar-se, em sede de oposição, a legalidade concreta da liquidação da dívida exequenda.

E nos termos do artº 286º al. 1 a) do CPT ou 204º 1 a) do CPPT a oposição pode ter por fundamento a «inexistência do imposto, taxa ou contribuição nas leis em vigor à data dos factos a que respeita a obrigação ou não estar autorizada a sua cobrança à data em que tiver ocorrido a respectiva liquidação».

É certo que na situação concreta dos presentes autos o recorrente invoca estes preceitos normativos mas substancia-os com a afirmação de que o ora recorrente não efectuou as vendas que lhe são atribuídas e que apenas efectuou as vendas cujas facturas se encontram nos autos.

Pelo que invocando é certo a mencionada ilegalidade em abstracto fundamenta-a materialmente com a ilegalidade em concreto da liquidação.

Resta por isso concluir, acompanhando a decisão em apreciação, que questiona o recorrente a legalidade concreta da dívida que, nos termos expostos, não se enquadra no fundamento da alínea a) do indicado preceito normativo.

E na situação dos autos igualmente não cabe tal fundamento na al. g) do citado artº 286º do CPT ou h) do artº 204º do CPPT.

Com efeito nos termos destes preceitos normativos pode a oposição ter por fundamento a “ilegalidade da liquidação da dívida exequenda, sempre que a lei não assegure meio judicial de impugnação ou recurso contra o acto de liquidação”.

De acordo com estes preceitos a ilegalidade da liquidação só pode servir de fundamento à oposição quando ao executado não tiver sido facultada a possibilidade de reagir contra o acto da liquidação mediante impugnação ou recurso.

Assegurando a lei tal possibilidade de impugnação ou recurso contencioso do acto de liquidação restará ao interessado esta via.

Pretendeu o legislador, com estes mencionados preceitos normativos, que a ilegalidade em concreto da dívida exequenda só permitisse fundamentar a oposição à execução quando, na falta de disposição legal, o executado não pudesse reagir contra o acto de liquidação servindo-se da impugnação ou do recurso.

Desta forma foi alargado o âmbito da protecção dos administrados no âmbito da execução fiscal em situação paralela à que admitiu o recurso contra quaisquer actos administrativos lesivos, independentemente da sua forma, nos termos do artº 268º da CRP.

Na situação dos autos a oponente pretende discutir a legalidade da liquidação do IVA em apreciação, pelo que o podia fazer em sede de impugnação.

Do exposto resulta que a decisão merece ser confirmada.

4. Termos em que se acorda em negar provimento ao presente recurso e em confirmar a sentença recorrida.

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

Lisboa, 20 de Novembro de 2002. — *António Pimpão* (relator) — *Mendes Pimentel* — *Vítor Meira*.

## Acórdão de 20 de Novembro de 2002.

### Assunto:

*Juros indemnizatórios. Erro imputável aos serviços.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*I — Tendo havido anulação do acto de liquidação, o Fisco deve reconstituir plenamente a situação do contribuinte, incluindo o pagamento de juros indemnizatórios;*

*II — Há lugar a juros indemnizatórios se tiver havido erro imputável aos serviços;*

III — *Erro imputável aos serviços é qualquer erro de facto ou de direito em que a Fazenda tenha incorrido e que não seja erro imputável ao contribuinte ou induzido pelo contribuinte;*

IV — *Se o Fisco violar a lei há sempre erro imputável aos serviços.*

Recurso n.º 1144/02. Recorrente: Soc. de Agricultura de Grupo dos Currais; Recorrido: Fazenda Pública; Relator: Ex.mo. Conselheiro Dr. Almeida Lopes.

Com fundamento em vício de violação de lei, Sociedade de Agricultura de Grupo - Monte dos Currais, Lda, com sede no Monte dos Currais, Ourique, deduziu impugnação judicial contra o acto de liquidação adicional de IRC, que pagou em 10 de Dezembro 1999. Pediu a condenação da Fazenda Pública no pagamento de juros indemnizatórios.

Por sentença de fls. 87 e seguintes, o Tribunal Tributário de Évora anulou o acto de liquidação, mas não condenou a Fazenda Pública no pagamento de juros indemnizatórios.

Não se conformando com a sentença na parte em que não condenou no pagamento de juros indemnizatórios, a contribuinte recorreu para este STA, tendo apresentado as suas alegações de fls. 104 e seguintes, nas quais concluiu que houve erro de julgamento por falta de condenação em juros indemnizatórios.

Não houve contra-alegações da Fazenda Pública.

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

Corridos os vistos cumpre decidir.

Como decorre da sentença, não houve condenação da Fazenda a pagar juros indemnizatórios pelo facto de não ter havido erro imputável aos serviços, os quais fizeram uma interpretação da lei perfeitamente plausível à data.

A recorrente não se conforma com esta justificação e com a correspondente decisão. E tem razão, pois deveria ter havido condenação ao pagamento de indemnização.

O pagamento do imposto teve lugar em 10.12.1999.

A Lei Geral Tributária entrou em vigor em 1.1.1999 (artº 6º do DL 398/98, de 17 de Dezembro).

Nos termos do artº 100º da LGT, a administração tributária está obrigada, em caso de procedência da impugnação judicial, à imediata e plena reconstituição da legalidade do acto, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, se for disso, a partir do termo do prazo da execução da decisão.

E caso de pagamento de juros indemnizatórios quando tiver havido erro imputável aos serviços e não ao contribuinte (artº 24º, nº 1, do CPT, vigente ao tempo).

Erro imputável aos serviços é qualquer erro de facto ou de direito do Fisco, independentemente da culpa. Relevante é apenas o erro do contribuinte para efeitos de afastar a responsabilidade do Fisco. Logo, ou o erro é do Fisco ou é do contribuinte: *tercius non datur*.

*In casu*, o erro foi da Fazenda Pública, como se demonstra na sentença. E foi por isso que o acto de liquidação foi anulado.

Não seria justo que o contribuinte tivesse pago um imposto que não devia e, depois, tivesse apenas direito à restituição do imposto em singelo, ficando com o prejuízo dos juros que deixou de receber

daquele dinheiro que esteve na mão do Fisco. É por isso que o artº 100º da LGT manda proceder à plena reconstituição da legalidade do acto ou situação objecto do litígio. Sem pagamento de juros indemnizatórios essa reconstituição não seria plena, mas somente parcial.

Por isso, a sentença, nesta parte, não se pode manter.

Nestes termos, acordam os juízes deste STA em conceder provimento ao recurso e em revogar a sentença recorrida na parte em que não condenou a Fazenda Pública ao pagamento de juros indemnizatórios a favor da contribuinte, pelo que se condena a Fazenda Pública a pagar à recorrente juros indemnizatórios nos termos legais. Sem custas.

Lisboa, 20 de Novembro de 2002. — Almeida Lopes (relator) — António Pimpão — Mendes Pimentel.

## Acórdão de 20 de Novembro de 2002.

### Assunto:

*Interpretação do acto administrativo. Competência do STA. Taxa. Prazo de pagamento. Prorrogação do prazo. Direito de impugnação. Prazo. Caducidade do direito de impugnação. Conhecimento.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *O STA pode sindicarse o sentido do acto administrativo que foi fixado pelas instâncias é suportado pelas normas que regem a interpretação dos actos administrativos (art.ºs 9º e 236º do C. Civil).*
- 2 — *O efeito estatutório de permitir que o administrado possa ainda efectuar o pagamento de uma taxa nas mesmas condições em que o poderia fazer dentro do prazo de pagamento voluntário, depois de decorrido este, não coenvolve o efeito jurídico de poder reclamar/impugnar desse tributo num novo prazo ou num outro prazo.*
- 3 — *O direito de impugnação e respectivo prazo rege-se pela lei que vigorar à data em que o acto de liquidação foi notificado ao interessado.*
- 4 — *Consumado o prazo de reclamação necessária a que aludia o art.º 22º n.º 2 da Lei n.º 1/87, de 6/1 sem haver sido posto em causa o acto de liquidação, este converte-se em caso resolvido.*
- 5 — *A discricionariedade normativo-constitutiva, de tipo regulamentar que o município exerce quando cria e regulamenta a taxa, dentro da lei atributiva de competência, não faz degenerar a dívida tributária da taxa de uma obrigação pública indisponível numa dívida disponível.*
- 6 — *O tribunal pode conhecer officiosamente da caducidade do direito de impugnar uma taxa municipal.*

Recurso n.º 1151/02-30, Recorrente: Edinorte-Edificações Nortenhás, Lda; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Juiz Conselheiro Benjamim Rodrigues.

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

*A - O relatório*

1. EDINORTE - EDIFICAÇÕES NORTENHAS, L.DA, com os demais sinais dos autos, dizendo-se inconformada com o acórdão da Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, de 26/02/2002, que negou provimento ao recurso interposto da sentença do Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto (3º Juízo 2ª Secção), de 24/09/1997, dele recorre para esta formação judicial, pedindo a sua revogação.

2. A recorrente contesta o decidido com base nas razões invocadas nas suas alegações de recurso e que sintetizou nas seguintes conclusões:

“a) O despacho de 09 de Julho de 1991, do Senhor Director dos Serviços de Urbanização da C. M. Porto, não constitui qualquer perdão de juros, que tão-pouco foi pedido pela requerente;

b) O que foi pedido e foi deferido por tal despacho foi um noco prazo de pagamento voluntário, de 8 dias, a contar da notificação do mesmo despacho;

c) Esse despacho é válido e consubstancia um acto constitutivo de direitos para o administrado, no caso a recorrente, ou que, pelo menos, aumentou os seus direitos subjectivos;

d) Tal despacho não foi revogado nem poderia sê-lo face ao disposto quer no art.º 77º al. b) do DL. n.º 100/84, de 29 de Março, quer no art.º 140º n.º 1 al. b) do Código de Procedimento Administrativo;

e) A recorrente exerceu o direito que lhe foi concedido por tal despacho e em 12 de Julho de 1991 pagou a taxa de urbanização, isto é dentro do novo prazo que lhe foi fixado;

f) Tanto assim que o prazo de validade de 365 dias do Alvará de Licença n.º 326 terminou em 12 de Julho de 1992, isto é contado esse prazo a partir da referida data de pagamento (12/7/1991);

g) A concessão do novo prazo para pagamento da taxa de urbanização é válida porque compreendida no âmbito dos poderes que competiam à autarquia;

h) Uma vez que se trata de uma taxa, não de uma contribuição ou de um imposto, é-lhe inaplicável o disposto nos art.ºs 21º do CPCI e 108º do CPT;

i) O princípio da legalidade consagrado no art.º 103º n.º 2 da Constituição da República Portuguesa aplica-se apenas aos impostos, que assim estão subtraídos à disponibilidade do sujeito activo;

j) Todavia, o mesmo não sucede no que diz respeito a taxas, matéria de que a administração autárquica pode dispor ao abrigo do seu poder discricionário, subordinado ao princípio da legalidade da administração consagrado no art.º 266º da Constituição da República Portuguesa;

k) Tratando-se de direitos disponíveis, não é aplicável o disposto no art.º 333º n.º 1 do Código Civil, pelo que, ainda que tivesse caducado o direito potestativo de impugnação da liquidação da aludida taxa - e não caducou - tal excepção não podia ser oficiosamente conhecida pelo Tribunal, nos termos do art.º 303º do Código Civil, uma vez que a autarquia não invocou tal excepção;

l) Tendo o pagamento sido efectuado a 12.7.1991, o prazo para deduzir a impugnação para o Presidente da C. M. P. é determinado pelo disposto no art.º 123º n.º 1 do C. P. T., já então vigente, sendo fixado em 90 dias a contar do termo do prazo para pagamento.

m) O facto de a taxa de urbanização se tratar de um tributo de cobrança eventual e não virtual não permite a aplicação do C.P.C.I., mesmo após o início de vigência do C. P. T., mercê do disposto no art.º 7º do DL. n.º 154/91.

n) A impugnação da liquidação da referida taxa de urbanização apresentada em 08 de Outubro de 1991 foi tempestiva porque apresentada dentro do prazo de noventa dias previsto no art.º 123º n.º 1 do C. P. T., contado a partir de 12 de Julho de 1991;

o) A obra de construção licenciada à recorrente não obrigava, nem obrigou, à realização de novas infra-estruturas urbanas, nem motivava, nem motivou, a sobrecarga das existentes, incluindo a respectiva conservação, apenas se procedendo às ligações nas caixas que já existiam;

p) O projecto de licenciamento para construção no talhão n.º 71 não é um alvará de loteamento;

q) A liquidação da taxa de urbanização em causa, feita pela C. M. P. à recorrente, relativamente ao alvará de licença n.º 326 do ano de 1991, enferma de ilegalidade decorrente de a obra de construção licenciada não estar prevista nas normas de incidência do art.º 99º do R. M. O. - Câmara Municipal do Porto, normativo este que se mostra assim violado;

r) Assim não tendo sido entendido, a aliás douta decisão recorrida violou também, além do mais, o disposto nos art.ºs 103º n.º 2 (versão actual correspondente ao anterior art.º 106º n.º 2), 266º n.º 2, ambos da Constituição da República Portuguesa, 303º e 333º n.º 1, ambos do Código Civil, 77º al. b) e 88º n.º 1 al. d), ambos do DL. n.º 100/84, de 29 de Março, 2º e 7º do DL. n.º 154/91, de 23 de Abril, 140º n.º 1 al. b) do Código de Procedimento Administrativo, 21º do C.P.C.I. e 3º e 108º do Código de Processo Tributário”.

3. A recorrida não contra-alegou.

4. O Ex.º Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso, sem embargo de considerar que o prazo da impugnação judicial era por decorrência do disposto no art.º 22º n.º 2 da Lei n.º 1/87, de 6 de Janeiro, de 90 dias, tal como considerara a 1ª instância e não de 30 dias como ajuizara o acórdão recorrido.

*B - A fundamentação*

5. As questões decididas

São duas: a primeira é a de saber se caducou o direito da ora recorrente de impugnar a taxa de urbanização que lhe foi liquidada pela Câmara Municipal do Porto; a segunda, a de saber se essa liquidação padece de ilegalidade por ofensa ao art.º 99º do R. M. O. da Câmara Municipal do Porto.

6. O quadro de facto

A matéria de facto dada por provada pelas instâncias é a seguinte:

a) Em 9 de Janeiro de 1976 foi emitido o alvará n.º 1091 pelo qual a CMP fez saber que por deliberação tomada na reunião de 21 de Março de 1972 foi adjudicado o talhão n.º 71, sito na Rua Eng.º Ferreira Dias, zona industrial de Ramalde, a EDINORTE - EDIFICAÇÕES NORTENHAS, L.DA, pelo preço de 1 950 000\$00, e para ela transmitiu o respectivo domínio e posse com todos os perences e posses, direitos e obrigações. Tal terreno destinava-se à construção de edifício para fins exclusivamente industriais;

b) A adjudicação foi precedida de hasta pública realizada em 25 de Fevereiro de 1972, com base nas Condições Gerais de Venda de

Terrenos Municipais, aprovadas na reunião camarária de 17 de Dezembro de 1963, posteriormente alteradas em 25 de Agosto de 1970 e nas Condições Especiais de Venda dos talhões 67 a 72 da Rua Eng.º Ferreira Dias;

c) Em 14 de Dezembro de 1989 a recorrente apresentou um projecto de licenciamento para construção no referido talhão n.º 71 a que foi atribuído o registo n.º 29635/89 solicitando que fosse passada licença de obras para o efeito;

d) O projecto de licenciamento veio a ser aprovado em 29 de Outubro de 1990;

e) Em 13 de Fevereiro de 1991 a recorrente foi notificada pela CMP da aprovação do projecto de licenciamento e de que a taxa de licença correspondente ascendia a 11 985 672\$00 na qual se incluía taxa de urbanização calculada na base de  $0,045 \times 6218 \text{ m}^2 \times 40.000\$00 \text{ m}^2$ , deveria ser paga até 11 de Junho de 1991;

f) Essa taxa veio a ser paga em 12 de Julho de 1991, sem ser acrescida de quaisquer juros de mora;

g) A não contabilização dos juros de mora ficou a dever-se à circunstância de a CMP ter considerado que ao atraso no pagamento do valor da licença era desculpável por ficar a dever-se a atraso anormal dos serviços postais não sendo por isso devidos juros de mora, como decorre de fls. 95 a 97 destes autos;

h) Desta liquidação deduziu a recorrente impugnação para o Presidente da CMP, por requerimento de 8 de Outubro de 1991 que veio a ser indeferida, por despacho de 13 de Maio de 1992 notificado à recorrente em 18 de Maio de 1992;

i) Em 17 de Junho de 1992 foi interposto o presente recurso;

j) A edificação levada a cabo pela recorrente no talhão n.º 71 não implicou nem para a CMP nem para aquele a construção de quaisquer infra-estruturas urbanas pois essas existiam já desde a década de 60 e foram construídas pela CMP. Na realização da obra para construção de um edifício com fins industriais com escritórios e armazéns, cuja volumetria foi inferior à permitida apenas houve que proceder à ligação às caixas já existentes.

## 7. Do mérito do recurso

### 7.1. Da questão da caducidade do direito de impugnar

Quer o acórdão recorrido, quer a sentença da 1ª instância que o mesmo sindicou julgaram extinto, por caducidade, o direito de impugnação da recorrente relativo à taxa de urbanização que lhe fora liquidada, do montante de 11 985 672\$00. E ambas as decisões asentaram num pressuposto comum: o de que o deferimento da pretensão formulada pela recorrente perante a Câmara Municipal do Porto de lhe ser permitido o pagamento das taxas antes liquidadas e cujo prazo de pagamento voluntário terminara em 11 de Junho de 1991 num novo prazo de oito dias não tinha a virtualidade de alongar os prazos legalmente estabelecidos da reclamação administrativa para o órgão executivo do município ou de impugnação judicial, cingindo-se os seus efeitos apenas à não exigibilidade de juros de mora. As decisões apenas divergiram no facto do acórdão recorrido ter computado o prazo de impugnação com recurso às normas do Código de Processo das Contribuições e Impostos, com base no argumento de que era esse o diploma que vigorava à data do termo do prazo de pagamento voluntário da taxa, tendo concluído que a impugnação judicial estava sujeita a prévia reclamação administrativa nos termos do art.º 22º n.º 2 da Lei n.º 1/87, de 6 de Janeiro, a

interpor no prazo de 30 dias após o termo daquele prazo e que tendo este terminado em 11/06/1991 era extemporânea a impugnação administrativa para o Presidente da Câmara Municipal do Porto apresentada apenas em 8 de Outubro de 1991 [alíneas e) e h) do probatório] e no da sentença de 1ª instância ter apurado esse prazo com aplicação do disposto no art.º 123º al. a) do Código de Processo Tributário, por o ter por imediatamente aplicável nos termos do art.º 2º do DL. n.º 154/91, tendo chegado igualmente à conclusão de que o prazo de 90 dias decorrente da aplicação da nova lei já estava esgotado, tendo em contra o termo do prazo do pagamento voluntário (11/6/1991) e a data da apresentação do recurso (17/6/1992). A título de fundamentação subsidiária, julgou o acórdão recorrido igualmente caducado o direito de impugnar mesmo à luz da tese acolhida na sentença recorrida, com a correcção de que o termo do prazo de impugnação acabava em 9.9.1991 e não em 12.9.1991, como se afirmara aqui.

Contesta a recorrente a correcção jurídica do acórdão recorrido essencialmente com base em dois fundamentos: um, é o de que o despacho de 9 de Julho de 1991, do Director dos Serviços de Urbanização da C. M. P. tem o sentido apenas de lhe conferir um novo prazo de pagamento voluntário e não de lhe conceder qualquer perdão de juros, que nem sequer foram peticionados pela recorrente, e nesta medida é um acto constitutivo de direitos, um acto que lhe aumentou os seus direitos subjectivos que não foi revogado e não poderia sê-lo e que o prazo de reclamação/impugnação se há-de computar assim do termo do novo prazo concedido; o outro, é o de que o tribunal não poderia ter conhecido officiosamente da caducidade do direito de impugnação por a autarquia não ter invocado essa excepção e se tratar de matéria de que a administração autárquica pode dispor ao abrigo do seu poder discricionário, subordinado ao princípio da legalidade da administração consagrado no art.º 266º da C. R. P., ao contrário do que se passa, no domínio dos impostos, em que rege o princípio da legalidade tributária do art.º 103º n.º 2 da CRP e o conseqüente corolário da indisponibilidade do tributo por parte do seu sujeito activo.

Nenhum destes fundamentos, todavia, procede à face do direito, como se irá demonstrar.

Em primeiro lugar, há que acentuar que este Supremo actua neste recurso como tribunal de revista e que sendo assim apenas conhece de direito. Nesta perspectiva, ele não poderá exercer qualquer censura sobre o julgamento de facto que foi efectuado pelo tribunal recorrido, fora das hipóteses abrangidas pela ressalva feita no n.º 2 do art.º 722º do CPC. Está nesta situação a matéria de facto que foi levada à alínea g) do probatório enquanto relativa à motivação do autor do acto administrativo, de concessão de um novo prazo de pagamento voluntário, não externada na fundamentação formal do mesmo. Deste modo, tem-se por fixada, de vez, nos termos aí apontados, essa motivação. Constitui, no entanto, matéria de direito a interpretação do acto administrativo concedente do novo prazo de pagamento da dívida antes liquidada, porquanto numa tal tarefa o Supremo se limita a manipular as regras que respeitam à interpretação dos actos administrativos, como sejam as regras que são comuns à interpretação das leis, enquanto actos emanados também de órgãos que actuam no exercício de um poder de autoridade, tal como acontece nos actos administrativos e às declarações negociais, aquelas cons-

tantes do art.º 9º e estas do art.º 236º, ambos os preceitos do C. Civil. E assim sendo, bem poderá este Supremo tirar um sentido do acto diferente daquele que lhe foi dado pelas instâncias.

Ora, interpretando o acto administrativo, tal qual o mesmo se mostra fixado por remissão efectuada na já referida alínea g) do probatório para a fl. 97, à luz da teoria objectivista na modalidade da denominada teoria da impressão do destinatário, que é esta acolhida no art.º 236º do C. Civil, bem como dos seus termos verbais e do acto da parte seu antecedente ou acto do interessado propulsor da actividade decidente, constituído pelo requerimento que foi efectuado pela ora recorrente constante de fls. 95, conclui-se que o autor do acto se limitou a autorizar a recorrente a proceder ao pagamento da mesma quantia que lhe fora anteriormente liquidada para efeitos da emissão da licença pedida cujo prazo de pagamento voluntário já havia expirado em 11/6/1991 no prazo de oito dias após o recebimento da notificação. O acto apenas estatui, segundo a sua expressão verbal, a faculdade da recorrente poder proceder depois, no prazo de oito dias contados da notificação, ainda ao pagamento do que lhe havia sido antes liquidado. Não se vê aqui que a autoridade administrativa tenha constituído qualquer efeito jurídico autónomo distinto do da simples autorização da realização do pagamento como se este fora efectuado antes. Aliás, fora exactamente isso aquilo que a recorrente lhe pedira: que fosse autorizada a pagar como se o prazo de pagamento não tivesse expirado a 11/06/1991.

Os efeitos jurídicos consubstanciados no direito de impugnação judicial, do prazo do seu exercício e dos referentes do seu cômputo, seja o *dies a quo* seja o *dies ad quem* são efeitos jurídicos autónomos que não decorrem da lei em aplicação da qual o acto administrativo é praticado e do conteúdo estatuído do mesmo e que se visa sindicair contenciosamente, mas fluem de outros preceitos legais, como são aqueles que o acórdão recorrido aplicou. O despacho do Director dos Serviços de Urbanização da CMP, de 9/7/1991, a que a recorrente se agarra para fundamentar a sua pretensão, não tem, assim, o sentido de conceder a requerente um prazo mais alargado de impugnação administrativa ou judicial. O efeito jurídico instituído restringiu-se, assim, à faculdade da ora recorrente poder pagar a dívida tributária nas mesmas condições em que o poderia ter feito antes, nada tendo estatuído sobre o exercício do direito de impugnação e ao prazo do mesmo. Estes são efeitos jurídicos exteriores, ou decorrentes de outras normas jurídicas relativamente àquelas de cuja aplicação resultou o acto administrativo de concessão de um novo prazo para pagamento.

Mas mesmo que o despacho tivesse visado instituir esse efeito sempre essa estatuição haveria de ter-se por ilegal e até inconstitucional. Ilegal, porque os termos em que poderá ser impugnado o acto administrativo e a definição do seu prazo apenas poderão ser definidas pela lei, enquanto relativos a matéria de garantias equivalentes a direitos fundamentais, segundo decorre dos art.ºs 268º n.ºs 3 e 4º e 18º n.ºs 2 e 3, ambos da Constituição da República Portuguesa. Tal matéria está subtraída à competência do administrador. No caso sob exame, ela era regulada, ao tempo, pelo disposto nos art.ºs 22º n.º 2 da Lei n.º 1/87, de 6 de Janeiro, 82º e 84º do Código de Processo das Contribuições e Impostos. Na verdade, para aferir da lei aplicável às matérias em causa tem de relevar-se o momento em que se constitui ou poder ser exercido o efeito jurídico substantivo e esse existe, pelo menos, uma vez efectuada a liquidação da taxa e notificada a mesma

ao contribuinte, no momento em que se esgota o prazo do pagamento voluntário inicialmente concedido à recorrente para pagar as quantias que lhe foram liquidadas. Nesta óptica, torna-se legalmente impossível ao administrador conceder prazos de impugnação alargados ou encurtados quando confrontados com os estabelecidos na lei relativamente aos actos por si praticados.

Uma tal possibilidade seria, de resto, atentatória do princípio da igualdade no exercício do direito de recurso constitucionalmente garantido aos cidadãos, e como tal violador do art.º 13º n.º 1 da CRP, na medida em que colocaria em condições desiguais os contribuintes que pagassem dentro do prazo de pagamento voluntário inicialmente estabelecido e os que os não fizessem, mas lhe fosse permitido fazê-lo num prazo adicional.

Nesta senda, nenhuma crítica poderá ser feita ao acórdão recorrido por o mesmo ter apurado o prazo da impugnação administrativa a que alude o art.º 22º n.º 2 da Lei n.º 1/87, de 6 de Janeiro, prévia em relação à impugnação judicial, a partir do dia imediato ao da cobrança eventual da taxa liquidada ou seja, do dia 13 /07/1991 bem como ao tê-lo computado em 30 dias. Na verdade, no que toca a este, há que ter em conta que o direito de reclamação, enquanto direito subjectivo público da recorrente, nasceu na sua esfera jurídica logo que o acto de liquidação lhe foi notificado e tal aconteceu, segundo o probatório [al. e)], no dia 13 de Fevereiro de 1991. Assim sendo, quer o seu regime de impugnação quer o prazo do exercício de tal direito regem-se pela lei que então estava em vigor e esta era o Código de Processo das Contribuições e Impostos (art.ºs 82 a 84º), como bem se afirmou no acórdão recorrido. Não tem, assim, êxito, a pretensão da recorrente de tentar deslocar do âmbito de vigência do CPCI para o do CPT a definição de regime da impugnação e do respectivo prazo relativo à taxa aqui em questão.

Como a recorrente apenas efectuou a reclamação administrativa em 08/10/1991, já esse prazo se havia esgotado e com ele convertido em caso resolvido a liquidação efectuada, caducando o direito de a impugnar judicialmente, quer se aplicasse no cômputo do prazo da impugnação judicial o CPCI (art.º 84º) ou o Código de Processo Tributário.

Sustenta, ainda, a recorrente que o tribunal não poderia ter conhecido officiosamente da questão prévia da caducidade do direito de impugnação, pois que o Município do Porto não a invocou e que essa matéria cabe no seu poder discricionário por escapar ao princípio da legalidade tributária consagrado no art.º 103º n.º 2 da CRP, do qual dimanava a regra da indisponibilidade do imposto e estar antes sujeita ao princípio da legalidade administrativa.

Ora, antes de mais, há que notar que o tribunal não conheceu da questão da caducidade do direito de impugnação *ex officio* ou seja sem dependência de qualquer alegação ou motivação das partes, pois só nestes casos é que se pode falar num conhecimento officioso das questões. Não. No caso em apreço, como muito bem nota o acórdão recorrido, a questão foi suscitada antes da sentença da 1ª instância pelo Representante da Fazenda Pública (fls. 75 dos autos) e pelo Ex.º Magistado do M.º P.º (fls. 72/73), não questionando a recorrente, ainda agora, a legitimidade destes para o fazer.

Mas independentemente dessa alegação, sempre o tribunal recorrido poderia conhecer da caducidade em questão. É que a recorrente confunde duas realidades que são absolutamente diferentes sob o

ponto de vista jurídico. Uma é a possibilidade do órgão do município poder, desde que previsto em lei ou regulamento anterior, este mesmo que do município, - que, acrescente-se, não se conheçam ou foram sequer alegadas - autorizar o pagamento de taxas, que constituam receitas municipais, nas mesmas condições estabelecidas para o pagamento voluntário, num novo prazo posterior. Outra problemática, completamente distinta é a da possibilidade de conhecimento da caducidade do direito de impugnação relativo a uma dívida de natureza pública, direito este que está inteiramente sujeito, como acima já se disse, a normas que não cabem na competência do município. Por outro lado, ainda a recorrente cai num equívoco ao transpor para o regime jurídico da obrigação pública da taxa para efeitos de alegação da caducidade do direito da sua impugnação, a natureza do poder jurídico que é exercido pelo município ao instituí-la de acordo com a lei: no caso o art.º 11º da Lei n.º 1/87, de 6 de Janeiro. A circunstância de o município gozar de discricionariedade normativo-constitutiva, de tipo regulamentar, quando usando da competência prevista na lei cria e regulamenta uma taxa, não implica que a dívida tributária que se constitua por aplicação dessas normas regulamentares esteja sujeita a regime diferente das restantes obrigações públicas, no que tange à sua indisponibilidade ou que seja, como defende a recorrente, uma obrigação não excluída da disponibilidade das partes, e que, portanto, se lhe tenha de aplicar a regra do art.º 303º em vez da constante do art.º 333º n.º 1, ambos os preceitos do Código Civil. Consequentemente, enquanto relativa a um direito de natureza pública, sempre o tribunal poderia conhecer da questão prévia da caducidade do direito de impugnação nos termos do art.º 333º n.º 1 do C. Civil. Improcede, assim, também este fundamento do recurso.

Verificada a caducidade do direito de impugnação fica prejudicado o conhecimento da questão de fundo.

#### C - A decisão

8. Destarte, atento tudo o exposto, acordam os juízes deste tribunal em negar provimento ao recurso.

Custas pela recorrente, com procuradoria de 50%.

Lisboa, 20 de Novembro de 2002. — *Benjamim Rodrigues* (relator) — *Ernâni Figueiredo* — *Fonseca Limão*.

### Acórdão de 20 de Novembro 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 de pagamento.*

Recurso n.º 1204/02-30. Recorrente: Banco Nacional Ultramarino, SA; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex<sup>mo</sup> Juiz Conselheiro 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 1.ª Instância de Lisboa que julgou improcedente esta impugnação judicial por si deduzida contra liquidação adicional de IRC do ano de 1991, no montante de 384 020 148\$00, e respectivos juros de mora no montante de 116.133.391\$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*”, são susceptíveis de serem considerados como um rendimento de capital, logo tributáveis.

2. E embora as decisões dos nossos Tribunais Superiores tenham sido proferidas sempre no sentido de considerarem tais rendimentos como de capital, o certo é que, além do argumento finalístico de evitar a evasão fiscal, se não adianta nenhum outro, segundo os cânones do ensinamento do direito.

3. Razão pela qual com o devido respeito, não nos resignamos e, felizmente, não somos os únicos a assim pensar, como demonstram as posições doutrinárias que se citam e cujos argumentos ainda não vimos serem rebatidos.

4. De resto, a pobreza com que esta questão é decidida, é prova disso mesmo, bastando para tanto que o legislador tenha querido tributar a substância económica, para que todo e qualquer facto que o gere seja tributável.

5. Argumento que, Senhores Conselheiros, se nos afigura dogmaticamente inconcebível e inaceitável.

6. Até porque, a ser válido tal argumento, não vimos nenhum Acórdão explicitar como seria calculada a base tributável do imposto, ou seja, qual o valor que se atribuiria ao reembolso do capital e o que se imputaria à valorização antecipada dos títulos.

7. O que, admita-se sem pejo, seria tarefa impossível, pela razão simples, de que o valor de recompra só pode ser conhecido pelo adquirente e pelo alienante dos títulos.

8. Sem essa explicação, cai pela base toda a tentativa de construção da tese que qualifica os juros decorridos como verdadeiros juros, porque sem matéria colectável não pode haver cálculo de imposto.

9. Acresce, 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.

10. 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.

11. 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.

12. Deste modo a interpretação feita no Acórdão recorrido do artº 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 artº 103º. da CRP, logo é inconstitucional.

13. 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.

14. 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.

15. 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.

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

17. 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.

18. 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.

19. 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.

20. 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.

21. 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.

22. Em resumo, quer porque a norma de incidência (artigo 6º 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 263/92, 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 anulação, bem como a dos respectivos juros de mora, por força do disposto no artº 120º do Código de Processo Tributário.

23. 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.

Não houve contra-alegação.

O distinto PGA entende que o recurso não merece provimento. Corridos os vistos, cumpre decidir.

Mostram-se assentes os seguintes factos:

1. Em 1991, o BNU, ora impugnante, efectuou operações de compra de títulos de dívida com juros decorridos líquidos, tendo pago aos alienantes, juntamente com o valor dos títulos, o juro corrido desde o último vencimento pelo seu valor líquido do imposto correspondente.

2. No decurso do ano de 1991, o impugnante adquiriu os títulos de dívida nos contratos de compra e venda ao Fundo de Investimento Imobiliário BNU Tesouraria.

3. Aqueles títulos foram contabilizados no activo imobilizado financeiro.

4. O Banco não entregou qualquer quantia relacionada com a retenção do imposto referido em 3.

5. Em 16.IV.1992, foi levantado auto de notícia ao BNU por infracção ao disposto no art.º 10º do DL 215/89, de 01.VI, na interpretação que lhe foi conferida pelas circulares 16/89 e 17/90, respectivamente de 09.XI e 27.III, por não ter entregue nos cofres do Estado o imposto correspondente aos rendimentos gerados no ano de 1991, no montante de 384 020 148\$00 e juros de mora no montante de 116 133 391\$00.

6. Este auto de notícia deu origem ao processo de contra-ordenação n.º 94/92.

7. Em 21.X.1992, o impugnante foi notificado da liquidação de IRC do ano de 1991, nos termos do artigo 70º do CIRC., pela RF do 11º Bairro Fiscal de Lisboa, no montante de esc. 384 020 148\$00 e respectivos juros de mora no montante de esc. 116 133 391\$00.

8. Do ofício de fls. 19 consta a notificação do impugnante para pagar o referido imposto e juros de mora.

9. Considerando que o acto não se encontrava fundamentado, o impugnante requereu lhe fosse passada certidão, que lhe foi remetida em 13.XI.1992 e cujo conteúdo corresponde ao auto de notícia referido em 5.

10. A presente impugnação foi deduzida em 11.II.1993.

Exposto o quadro factual disponível, cabe referir que a questão decidenda é a de saber se os juros relativos a títulos de dívida pública decorridos entre a data de emissão e à compra ocorrida antes do seu vencimento são rendimento de capital, logo tributáveis em sede de IRC.



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, 1, c) (na sua versão original, explicitada em 1992) e 91º do CIRS e 75º, 1, c), e 6, do CIRC — cfr. acórdãos de 10.IV p.p., rec. 245/02-30, 20 de Março último — recs. 25 805 e 26 763; 14 de Fevereiro p.p. — rec. 26 803; 03.X.2001 rec. 25 954; 15.XI.2000 — rec. 25 376; 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, 20 de Novembro de 2002. — *Mendes Pimentel* (relator) — *Vitor Meira* — *Baeta de Queiroz*.

### Recurso n.º 26 803

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 1ª Instância de Lisboa (3º Juízo-2ª 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.º 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 1.ª 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.º 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.º 103º da CRP, logo é inconstitucional.

9. Úrna 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, pugnano-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.º 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 ope-

rações — 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.º 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.º 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 expostas 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 decidida

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.º 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 art.ºs 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 art.ºs 1º e 6º n.º 1 al. c)

(na sua versão original, explicitada em 1992) e 91º do CIRS e art.º 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.º 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 24 585, 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.

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, 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 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

(1) Cfr. acórdãos de 25/11/98, 03/05/2000, 11/10/2000 e 3/10/2001, proferidos, respectivamente, nos proc.ºs 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*, C. T. F. n.º 364, págs. 189 e segs.

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

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, racionais e teleológico, sendo através destes que se concluiu pela verificação de um tipo legal de incidência de conceito económico, sem recurso à regra hermenéutica 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 harmonizasse 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 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.º 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

(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.

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.º 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 álea de mercado em vista de cuja obtenção os sujeitos económicos se tenham motivado. Ao contrário do que é presumido no raciocínio de recorrente (conclusão 6.ª), 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.º 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.º 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.º 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.º 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.º 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 <sup>(7)</sup>, a um dos seguintes resultados 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

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

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 <sup>(8)</sup>. 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, com procuradoria de 50 %.

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

## Acórdão de 20 de Novembro de 2002.

### Assunto:

*Oposição à execução fiscal. Oportunidade a junção de documentos e sua notificação. Reacção do oponente. Factos extraídos desses documentos.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Não há obstáculo legal a que, com as alegações que antecedem a sentença, em processo de oposição à execução fiscal, sejam juntos documentos.*
- 2 — *Se essa junção não for notificada ao oponente, e este mostrar, nas contra-alegações com que responde às alegações da Fazenda Pública, no recurso para o Tribunal Central Administrativo por esta interposto da sentença que julga procedente a oposição, que tem conhecimento de tal junção, sem reagir de qualquer modo, designadamente mediante o uso da faculdade conferida pelo artigo 684º-A do Código de Processo Civil, limitando-se a pedir a confirmação da sentença, a questão já não pode ser apreciada pelo Supremo Tribunal Administrativo, no recurso depois interposto do acórdão do Tribunal Central Administrativo.*
- 3 — *O Supremo Tribunal Administrativo, enquanto tribunal de revista, não pode censurar os factos que de tais do-*

<sup>(8)</sup> Cfr., entre muitos, sobre a questão da retroactividade das leis fiscais, o acórdão do T.C. n.º 624/98, de 3/11/98, publicado no D. R. II Série, de 18/3/99.

*documentos extraiu o Tribunal Central Administrativo, fora do caso previsto na segunda parte do nº 2 do artigo 722º do Código de Processo Civil.*

Recurso n.º 1207/02. Recorrente: Manuel Jorge Queirós Novais; Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Ex.º Conselheiro Baeta de Queiroz.

1.1. **MANUEL JORGE QUEIRÓS NOVAIS**, residente em Silvares, Lousada, recorre do acórdão do Tribunal Central Administrativo (TCA) que, na oposição que deduzira à execução fiscal que contra si revertera, como responsável subsidiário, e apreciando recurso interposto pela **FAZENDA PÚBLICA** da sentença do Mm.º Juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Coimbra, concedeu provimento a esse recurso, julgando a oposição improcedente.

Formula as seguintes conclusões:

ºI. Os documentos em que se baseia a alteração da matéria de facto feita no acórdão recorrido são processualmente inadmissíveis, porquanto juntos aos autos depois de encerrada a fase da produção de prova, com as alegações em primeira instância por parte do Digno Representante da Fazenda Pública.

II. Nunca poderiam, assim, aqueles documentos ser atendidos, por manifesta extemporaneidade.

III. Na verdade, aqueles documentos foram juntos aos autos de 1ª Instância com as alegações do recorrente, finda que fora a fase da produção da prova, nunca tendo o oponente dos mesmos sido notificado, pelo que os desconhece.

IV. A admissão da junção de provas na fase das alegações poria em causa o princípio do contraditório, consagrado na lei, e da igualdade das partes.

V. Quando muito, e para salvaguardar aqueles princípios, poderia ter-se ordenado a renovação dos meios de prova, nos termos do artº 712º do Código de Processo Civil, mas nunca considerar como provados factos com base em documentos que o recorrente desconhece, acerca dos quais nunca pôde pronunciar-se.

VI. Por outro lado, foi ainda alterada a matéria de facto, única e simplesmente com base naqueles documentos, matéria de facto que em nada tem a ver com o teor dos mesmos, pelo que o acórdão recorrido conheceu de questão de que não podia tomar conhecimento, sendo nulo nos termos da al. d) do artº 668º do Código de Processo Civil.

VII. De qualquer forma sempre se dirá que o facto de o oponente ter (aleadamente) assinado alguns cheques, uma letra e um contrato em nada conduz à conclusão de que exerceu a gerência de facto da primitiva executada, na medida em que, por um lado, foi o próprio oponente que reconheceu na petição de oposição haver por vezes assinado cheques por exigências do pacto social da primitiva executada, que lhe eram levados a assinar ao seu local de trabalho pelo sócio gerente da empresa.

VIII. Por outro lado, tivesse o oponente exercido a gerência de facto e com certeza existiriam não apenas os "papelinhos" adrede entregues fora do ciclo próprio pelo recorrente, mas centenas, senão milhares, de documentos por si assinados, no âmbito da gestão diária da primitiva executada.

IX. Os depoimentos testemunhais, conjugados com os documentos dos autos, demonstram, sem margem para dúvidas, que o oponente,

no período a que respeita a dívida exequenda, não exerceu de facto a gerência da primitiva executada.

X. Por não ter exercido a gerência de facto, o oponente não teve qualquer culpa na insuficiência do património da primitiva executada para a satisfação dos créditos fiscais.

XI. Encontra-se sobejamente demonstrado nos autos, e designadamente na matéria de facto agora dada como provada, que o recorrente nunca exerceu funções de gerência na primitiva executada.

XII. Improcedem *in totum* os argumentos contidos no acórdão proferido que impõe a anulação da decisão tomada em primeira instância.

XIII. 13º, 292º, 293º, 131º, 293º e 139º do Código de Processo Tributário, o artº 712º do Código de Processo Civil, e ainda o princípio do contraditório e da igualdade das partes".

1.2. Não há contra-alegações.

1.3. O Exm.º Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal não emitiu parecer.

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

2. O Tribunal recorrido deu como provados os seguintes factos: "1º O oponente consta no registo como gerente da primitiva executada da qual era sócio.

2º O oponente adquiriu uma quota da primitiva executada e foi nomeado gerente na respectiva escritura de cessão de quotas.

3º O oponente exerce desde 1986 funções permanentes e a tempo inteiro na firma Seporgal, SA, sita na Maia.

4º Cujas actividades desenvolvia sobretudo deslocando-se às várias firmas que prestavam serviço à Seporgal entre elas a Penacovex Lda

5º O oponente desloca-se frequentemente ao estrangeiro no exercício de funções da Seporgal.

6º Trabalhando inclusive aos fins-de-semana.

7º E fazia o planeamento de outras empresas associadas como a Lousatex e a C.D. Portugal.

8º O oponente emitiu vários cheques designadamente os constantes de folhas 112 a folhas 128 bem como o contrato de «leasing» de folhas 129 e segs. em nome da sociedade Penacovex e na qualidade de seu gerente.

11º Todavia quem era conhecido como gerente era o Sr. Vítor Rodrigues e isto porque o oponente raramente visitava a empresa embora o Gerente Vítor fosse quem leva a os cheques a assinar ao oponente

13º O oponente nunca deu ordens aos funcionários raramente aparecia na empresa e quem dirigia a produção era o Vítor Rodrigues.

14º O oponente é também o responsável pelo sector de marcas da Seporgal que o obriga a deslocações pelas empresas do país a fim de colocar encomendas.

15º Faz o planeamento da produção e dos custos da Seporgal e da Lousatex C.D. Portugal e Seporlou".

16º Os valores penhorados pertencentes ao activo imobilizado da executada mostram-se insuficientes para garantir o pagamento das dívidas em cobrança".

3.1. Contra o ora recorrente, na qualidade de responsável subsidiário, enquanto gerente da sociedade Penacovex - Fábrica de Confeções de Penacova, Lda., devedora de imposto sobre o valor acrescentado e de contribuições à Segurança Social, reverteu a execução fiscal inicialmente instaurada contra aquela sua gerida.

Opôs-se o recorrente à execução e aí, apurada a matéria de facto tida por pertinente, o tribunal tributário de 1ª Instância concluiu que

ele não exercera, de facto, a gerência, no período temporal relevante, por isso não tendo sido culpado pela insuficiência patrimonial da devedora principal, e julgou procedente a oposição.

Recorreu, desta feita, a Fazenda Pública, obtendo, no TCA, ganho de causa, pois este Tribunal, depois de censurar o julgamento sobre a factualidade feito pela 1ª Instância, elaborando um novo elenco de factos, colheu dele que, ao contrário, o recorrente, “durante o período a que as dívidas se reportam não só tinha a qualidade de gerente de direito como (...) exerceu uma efectiva gerência”, além de que “não apontou e provou facto algum donde se inferisse que a insuficiência do património societário da Penacovex não dependesse de culpa sua”, sendo que “recai sobre ele tal ónus «ex vi» do artigo 13.º do CPT face à presunção legal de culpa que sobre ele impende”. Mais, o Tribunal entendeu que “o comportamento dele conforme ficou provado nos autos é demonstrativo de uma gerência pouco diligente no que à Penacovex concerne quando não até pouco cuidada e negligente”.

E, assim, concedeu provimento ao recurso, julgando improcedente a oposição.

3.2. A primeira razão de discordância do recorrente com o acórdão do TCA vem expressa nas conclusões I a V, em que explana, em súmula, que aquele Tribunal não podia alterar a matéria de facto com base em documentos que só surgiram nos autos após o encerramento da fase da produção de prova, sem que deles o recorrente tivesse sido notificado, assim se ofendendo os princípios do contraditório e da igualdade das partes.

Na verdade, o exame do processo revela que a Fazenda Pública juntou, com as alegações finais apresentadas ao tribunal tributário de 1ª Instância, um acervo documental, que faz fls. 107 a 133, cuja junção não foi notificada ao agora recorrente.

Ao tempo em que isto aconteceu - 4 de Março de 1998 - vigorava o Código de Processo Tributário (CPT), de cujo artigo 139º, *ex vi* 293º, se extrai que a notificação para alegações - e, necessariamente, a produção destas - é feita “finda a produção da prova”. Aliás, a razão de ser das alegações é possibilitar a pronúncia das partes (termo que, por inadequado que seja, aqui usamos por facilidade de exposição) sobre os elementos probatórios recolhidos tanto assim que, como dispõe o artigo 132º, quando não haja produção de prova, não há lugar a alegações.

Por outro lado, o artigo 131º nº 1 do CPT dispõe que é com a resposta que a Fazenda Pública deve “oferecer provas adicionais” (adicionais porque, previamente, nos termos do artigo 129º e 290º, a Administração Fiscal teve já oportunidade para informar e documentar o processo).

Pode, pois, parecer que a apresentação de prova documental juntamente com as alegações a que se refere o artigo 139º do CPT é extemporânea, ainda, de acordo com o que dispõem os artigos 523º e 524º do Código de Processo Civil (CPC), uma vez que, no caso, se não mostra, nem foi invocado, que tal apresentação não tenha sido possível antes, ou que só se tenha tornado necessária em virtude de ocorrência posterior.

Mas não será, necessariamente, assim.

No processo judicial tributário, designadamente, no processo de oposição à execução fiscal (que, no que ao caso importa, segue a marcha do de impugnação judicial), não há fases tão marcadas como

no processo civil, em que, após a produção de prova, tem lugar o debate sobre a matéria de facto (cfr. o artigo 652º nº 2 alínea e) do CPC), e só depois, “uma vez concluído o julgamento da matéria de facto”, a discussão do aspecto jurídico da causa (vd. o artigo 657º do CPC).

Não são tão estanques assim os compartimentos no processo tributário. Aqui, o julgamento dos factos e o do direito são efectuados conjuntamente, no mesmo momento e na mesma peça - a sentença (artigo 142º do CPT) -, e às partes é dada uma única oportunidade para se pronunciarem sobre a matéria de facto e a de direito (artigo 139º do CPT).

Por outro lado, os amplos poderes inquisitórios atribuídos ao juiz, reflexo do princípio da verdade material, fazem com que, por iniciativa deste, possam ser trazidos ao processo novos elementos de prova, a todo o momento, até à sentença (artigo 40º do CPT). E aquele princípio desaconselha a que se rejeitem novos elementos probatórios, porventura capazes de contribuir para atingir essa verdade, por razões de mera disciplina processual.

Estes os motivos por que nos não parece de perfilhar o entendimento do recorrente - aliás, apoiado por ALFREDO JOSÉ DE SOUSA e JOSÉ DA SILVA PAIXÃO, em nota 2 ao artigo 139º do CÓDIGO DE PROCESSO TRIBUTÁRIO COMENTADO E ANOTADO -, segundo o qual, no processo judicial tributário, com o início da fase de alegações fica inexoravelmente afastada a possibilidade de apresentação de provas pelas partes.

Ponto é que se faça respeitar o contraditório, dando à outra parte a possibilidade de se pronunciar sobre a prova, independentemente do momento em que esta vem ao processo.

Ora, como já se disse, a falada junção de documentos com as alegações da Fazenda Pública não foi notificada ao recorrente.

Todavia, a produção de provas está sujeita ao princípio do contraditório, consagrado no artigo 517º do CPC, onde se estabelece que as provas não podem ser admitidas nem produzidas sem audiência contraditória da contraparte.

Mas nem a intempestiva junção de documentos, nem a falta da sua notificação à parte que os não ofereceu, constituem nulidade insanável em processo judicial tributário - cfr. o artigo 119º do CPT -, devendo ser arguidas pela parte, no prazo de 15 dias, contado “do dia em que, depois de cometida a nulidade, a parte interveio em algum acto praticado no processo ou foi notificada para qualquer termo dele, mas neste último caso só quando deva presumir-se que então tomou conhecimento da nulidade ou quando dela pudesse conhecer, agindo com a devida diligência” - artigos 201º nº 1, 202º e 205º nº 1 do CPC.

No nosso caso, o recorrente interveio no processo, após a junção dos documentos não notificada, para alegar antes da sentença da 1ª Instância, não se patenteando que tenha, ou devesse ter, então, tomado conhecimento do que se passara.

Em 22 de Março de 2000, a sentença proferida foi notificada ao recorrente e, em 31 seguinte, foi-lhe notificado o despacho de admissão do recurso dela interposto pela Fazenda Pública, bem como as alegações por esta produzidas - cfr. fls. 157 e 158 verso. Alegações a que respondeu com as suas, em 14 de Abril de 2000.

Aconteceu que o Mmº. Juiz de 1ª Instância, que nada dissera sobre a oportunidade de junção de documentos com as alegações finais

da Fazenda Pública, e não determinara a sua notificação ao então oponente - sendo certo que a secretaria do Tribunal o não fizera por iniciativa sua -, ergueu a sua convicção acerca dos factos da causa sobre os documentos e depoimentos do processo, sem restrição, conforme se lê no início do segmento da sentença em que se faz a selecção dos factos provados.

Assim, ao menos, quando tomou contacto com o teor da sentença, o oponente ficou ciente de que haviam sido juntos ao processo documentos sem que tal lhe tivesse sido notificado. Ao que acresce que, de seguida, e para produzir as suas contra-alegações, decerto consultou o processo ou, se não o fez, apercebeu-se, seguramente, daquela junção, uma vez que, ao contra-alegar, se refere, expressa e inequivocamente, aos "documentos (que) foram juntos aos autos de 1ª Instância com as alegações do recorrente (Fazenda Pública), finda que fora a fase da produção da prova, nunca tendo o oponente dos mesmos sido notificado - pelo que os desconhece".

Mas nem o facto de, como entende, os documentos terem sido juntos fora de tempo; nem o de lhe não ter sido notificada a sua junção; nem o de, não obstante isso, a sentença os ter considerado nada disto estimulou no oponente qualquer reacção adequada à circunstância.

Com efeito, não só não veio ao processo a manifestar a sua desaprovação e a impetrar em conformidade, como, perante o recurso da Fazenda Pública para o TCA, limitou-se a contrariar a pretensão revogatória dela; mais disse, expressamente, da sentença, que ela não merecia qualquer censura; e, ainda, categoricamente, pediu a sua conservação - sem nada, por seu turno, requerer, designadamente, nos termos do artigo 684º-A do CPC.

Destarte, permitiu o recorrente que se sanasse a nulidade, não podendo, agora, este Tribunal conhecer dela.

Donde, a improcedência das conclusões I a IV.

3.3. Na conclusão V o recorrente insurge-se contra o facto de, sem ordenar a renovação dos meios de prova, o TCA ter considerado provados factos com base em documentos que lhe não haviam sido notificados.

Porém, como se viu, não tendo o recorrente reagido, oportunamente, contra a junção de documentos e a sua não notificação, não é já possível reparar a falta.

Não procede, pois, também, esta conclusão.

3.4. A conclusão VI refere-se à alteração da matéria de facto pelo TCA, a qual, segundo o recorrente, foi feita apenas com base nos aludidos documentos, não tendo essa matéria nada a ver com eles, pelo que teria o Tribunal conhecido de questão de que não podia tomar conhecimento.

Mas, se bem entendemos a alegação do recorrente, o que põe em causa é que dos documentos em questão pudessem extrair-se os factos que o TCA retirou.

Ora, por um lado, os tribunais apreciam livremente as provas, decidindo segundo a sua prudente convicção acerca de cada facto (artigo 655º do CPC); por outro lado, este Supremo Tribunal Administrativo, actuando, aqui, como tribunal de revista, tem os seus poderes cognitivos confinados ao direito, não podendo, pois, imiscuir-se no julgamento que, sobre a factualidade, fizeram as instâncias - artigo 21º nº 4 do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais (ETAF). A ressalva da segunda parte do nº 2 do artigo 722º do

CPC não tem aqui que considerar-se, por não vir invocada a situação a que se aplica.

Não procede, portanto, a conclusão VI.

3.5. Nas conclusões VII a XI é questionado o julgamento feito sobre os factos.

Para o recorrente, não se provou que tivesse praticado actos demonstrativos do exercício da gerência da inicial executada - ao contrário do que julgou o TCA.

Por isso, estas conclusões improcedem pela mesma razão dita no anterior ponto 3.4.: este Tribunal não tem poderes para censurar o modo como as instâncias seleccionaram os factos, nem as ilações que deles tiraram. Apenas lhe cabe julgar o direito.

3.6. Da leitura da conclusão XII parece dever retirar-se que o recorrente defende que o TCA devia ter anulado a decisão da 1ª Instância, nada valendo os argumentos em contrário.

A ser correcta esta leitura, a conclusão improcede, desde logo, porque não foi apontada à sentença proferida pelo tribunal tributário de 1ª Instância qualquer nulidade, no recurso dela interposto para o TCA, nem o recorrente nos diz, concretizando, qual foi ela, nem afirma que se impusesse ao Tribunal conhecê-la por dever de ofício.

A querer-se significar, antes, que improcedem todos os argumentos que levaram o TCA a revogar a decisão da primeira instância, então, do mesmo modo não colhe a conclusão, desde logo, pelo modo genérico como vem formulada, desrespeitando o comando legal do artigo 690º nº 1 do CPC, que ao recorrente incumbe apontar, em concreto, os fundamentos por que, pela via de recurso, pede a alteração da decisão 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 o acórdão impugnado.

Custas a cargo do recorrente, com 50% de procuradoria.

Lisboa, 20 de Novembro de 2002. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Benjamim Rodrigues* — *Fonseca Limão*.

## Acórdão de 20 de Novembro de 2002.

### Assunto:

*Execução fiscal - Adjudicação e entrega dos bens - Art.ºs 900º e 901º do C.P.Civil.*

### Doutrina que dimana da decisão:

1 — *À Administração, em execução fiscal, apenas cumpre a adjudicação dos bens que não a respectiva entrega ao adquirente que a poderá obter requerendo o prosseguimento da execução contra o seu detentor, nos termos prescritos para a execução para entrega de coisa certa - art.ºs 900º e 901º do C.P.Civil.*

2 — *Pelo que carece de suporte legal o despacho do Chefe da Rep. Finanças que ordena tal entrega com substituição das fechaduras e requisição da GNR.*

Recurso nº 1217/02. Recorrente: Fazenda Pública. Recorrida: Porto Camisa - Sociedade de Confecção de Camisas, L.da. Relator: Ex.mo Consº Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do STA:

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto pela Fazenda Pública, da decisão do TT de 1ª instância do Porto, proferida em 03/04/02, que julgou procedente a reclamação deduzida por Porto Camisa - Sociedade de Confecção de Camisas, L.da, assim revogando despacho, de 09/Ago/01, do Chefe do 2º Serviço de Finanças de Matosinhos.

Fundamentou-se a decisão recorrida, no que ora interessa, em que, produzindo a venda executiva os mesmos efeitos da venda realizada através de negócio jurídico, nomeadamente a transmissão da propriedade da coisa, se esta se encontrar na posse de um detentor que não a entregue voluntariamente, o adquirente pode, nos termos do artº 901º do CPCivil, requerer o prosseguimento da execução contra aquele possuidor, seguindo-se os termos da execução para entrega de coisa certa, servindo de título executivo o respectivo despacho de adjudicação, pelo que, "a administração tributária não se pode substituir ao actual titular do direito a quem incumbe exclusivamente a defesa do mesmo", não tendo aplicação, *in casu*, o disposto no artº 840º do mesmo diploma, por limitado à fase da penhora, "não assintindo, por isso, à administração tributária, a possibilidade de determinar a substituição da fechadura e chaves do estabelecimento".

O recorrente formulou as seguintes conclusões:

"1. A Administração Tributária através do Chefe do 2º Serviço de Finanças de Matosinhos, emitiu despacho a fls. 49 dos autos, em que ordenava à executada "Daniel Neves & Ca, L.da" a entrega das chaves em determinado prazo, e no caso de incumprimento, a substituição das fechaduras.

2. Tentando impedir a execução material deste despacho, a empresa "Porto Camisa - Sociedade de Confecção de Camisas, L.da", detentora do estabelecimento, alicerçada no contrato de cessão de exploração de fls. 63 a 67 dos autos, reclama alegando que o referido Chefe não tem poderes legais para se substituir ao adjudicatário no exercício do seu direito de propriedade sobre estabelecimento industrial, já que o direito ao trespasse e arrendamento do mesmo foi vendido por proposta em carta fechada e adjudicada à empresa "Brochado & Castro, L.da".

3. A venda executiva produz os mesmos efeitos do negócio jurídico, implicando essencialmente, nos termos do artº 879º do Código Civil, a transmissão da propriedade ou da titularidade do direito, a obrigação de entregar a coisa e a obrigação de pagar o preço.

4. Para cumprimento da obrigação de entregar o bem, por força da venda em processo de execução fiscal, terá plena aplicação o disposto no artº 930º do Código do Processo Civil, que regula a entrega judicial da coisa, dispondo este normativo que "*são subsidiariamente aplicáveis, com as necessárias adaptações, as disposições referentes à penhora*".

5. Destas disposições consta o artº 840º do Código do Processo Civil relativo à entrega efectiva, que permite que "*quando as portas estejam fechadas ou seja oposta alguma resistência, o funcionário requisitará o auxílio de força pública, arrombando-se aquelas, se necessário, e lavrando-se auto de ocorrência*".

6. Por aplicação subsidiária ao procedimento e processo judicial tributário dos normativos acima referidos, nos termos da alínea e) do artº 2º do Código do Procedimento e de Processo Tributário, a administração tributária através do Chefe do 2º Serviço de Finanças de Matosinhos, terá os poderes legais para ordenar e promover a prática de actos necessários à entrega do bem ao adquirente do mesmo em venda judicial, tais como os que constam do despacho reclamado.

7. Demonstrando-se a sua validade e justeza e ser conforme à lei, é de manter o despacho reclamado.

8. A douta sentença recorrida violou as disposições legais suapracitadas.

Termos em que deve ser dado provimento ao presente recurso revogando-se a douta sentença recorrida."

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

Em sede factual, vem apurado que:

"1º - Foi instaurada execução fiscal contra "Daniel Neves & Companhia, L.da", pessoa colectiva nº 500760268, com sede na Rua da Fonte Velha, 498, Custóias, Matosinhos, por dívidas de IVA e juros compensatórios, no montante global de 11.755.420\$00.

2º - No âmbito da execução fiscal referida em 1º foi penhorado, entre outros bens, o direito ao trespasse e arrendamento das instalações da executada, compostas por um armazém destinado a indústria, sito na Rua da Fonte Velha, 498, Custóias, inscrito na respectiva matriz predial urbana sob o art. 1594, e pelas quais paga a renda mensal de 305.550\$00 ao senhorio, a herança de Artur dos Santos Cabral, portador do nº de identificação fiscal 146486005, já falecido em 1 de Outubro de 1994.

3º - Ordenada a venda judicial do direito referido em 2º por meio de propostas em carta fechada foram apresentadas duas propostas, sendo uma pela sociedade "Degaia - Participações e Investimentos, L.da, que ofereceu o valor de 2.900.000\$00, e outra pela sociedade "Brochado & Castro, L.da", que ofereceu o valor de 3.500.000\$00.

4º - O Chefe de Finanças de 2ª Repartição de Finanças de Matosinhos adjudicou à sociedade "Brochado & Castro, L.da" o direito descrito em 2º, tendo esta sociedade procedido ao pagamento integral do preço bem como do valor total do respectivo IVA.

5º - Em 9 de Agosto de 2001 o Chefe de Finanças proferiu o seguinte despacho;

"Notifique a executada Daniel Neves & Ca, L.da, que o direito ao trespasse e arrendamento do armazém destinado a indústria sito na Rua Fonte Velha, 530, freguesia de Custóias, inscrito na matriz predial urbana da dita freguesia de Custóias sob o artº 1972, em que é senhorio "a herança de Artur dos Santos Cabral" foi vendido por proposta em carta fechada e adjudicado em trinta de Julho do corrente ano, pelo que deverá entregar as chaves do referido armazém neste Serviço de Finanças até ao próximo dia dezassete do mês em curso devoluto.

Findo este prazo se não for cumprido determino que seja substituída a fechadura das referidas instalações no dia vinte e dois deste mês, pelas dez horas devendo ser contactado um serralheiro e solicitada a presença de dois elementos da autoridade ao Ex.mo Senhor Comandante do Posto da Guarda Nacional Republicana de Leça do Balio.

Notifique o senhorio da referida venda dando conhecimento da identidade do adquirente e novo inquilino.



Notifique o fiel depositário que fica desonerado e liberto das suas funções”.

6º Por requerimento que deu entrada no 2º Serviço de Finanças de Matosinhos em 16 de Agosto de 2001 a sociedade ”Portocamisa - Sociedade de Confeção de Camisas, L.da” e que se mostra junto de fls. 54 a 56 dos autos, requeria ao Chefe de Finanças que revogasse o despacho a que se alude em 5º e que desse sem efeito as diligências aí determinadas.

7º - A sociedade ”Portocamisa - Sociedade de Confeção de Camisas, L.da”, celebrou com a executada ”Daniel Neves & Ca, L.da”, em 10 de Dezembro de 1990 contrato que se mostra documentado de fls. 58 a 62 e em 19 de Julho de 2000 o contrato documentado de fls. 63 a 67.

8º - Datada de 16 de Agosto de 2001 a sociedade ”Portocamisa - Sociedade de Confeção de Camisas, L.da”, enviou à sociedade ”Brochado & Castro, L.da”, a missiva cuja cópia se mostra junta a fls. 68.

9º - Sobre o requerimento a que se alude em 6º recai o despacho de fls. 96 proferido pelo Chefe do Serviço de Finanças, indeferindo o pedido e determinando que deveriam prosseguir as diligências em curso”.

Vejam, pois:

Está em causa, no presente recurso, o despacho do Chefe do 2º Serviço de Finanças de Matosinhos que, no seguimento da adjudicação do direito ao trespasse e arrendamento das instalações da executada, lhe ordenou a entrega das chaves e, a não se concretizar esta, a substituição da fechadura das instalações respectivas, contactando-se um serralheiro e com a presença de GNR.

Despacho considerado ilegal e, em consequência, revogado pela sentença recorrida.

Ora, nos termos do artº 900º, nº 2, do C.P.Civil, epigrafado ”adjudicação dos bens” ”proferido despacho de adjudicação dos bens, é passado ao adquirente título de transmissão...”.

Dispondo o artº 901, epigrafado ”entrega dos bens”, que ”o adquirente pode, com base no despacho a que se refere o artigo anterior, requerer o prosseguimento da execução contra o detentor dos bens, nos termos prescritos para a execução para entrega de coisa certa”.

Assim, uma vez adjudicados os bens, é ao adquirente que cumpre diligenciar no sentido da respectiva entrega, nos preditos termos.

O que bem se compreende se se atentar em que a venda executiva produz os mesmos efeitos que a realizada através de negócio jurídico translativo - artº 879º do Cód. Civil -, nomeadamente a transmissão da propriedade da coisa ou da titularidade do direito.

Pelo que não pode a Administração Tributária substituir-se-lhe na defesa dos respectivos direitos.

Adjudicados os bens, cumpre, assim, ao adquirente, nos termos do referido artº 901º, providenciar pela respectiva entrega requerendo, com base no despacho de adjudicação, o prosseguimento da execução.

Cfr. Teixeira de Sousa, Estudos sobre o Novo Código de Processo Civil, pág. 102.

Objecta, todavia, a Fazenda recorrente, no sentido da aplicação, nos autos, dos art.ºs 930º, nº 1, e 840º do Cód. Proc. Civil.

Dispõe, na verdade, aquele primeiro normativo, que ”à efectivação da entrega judicial da coisa, são subsidiariamente aplicáveis, com as necessárias adaptações, as disposições referentes à realização da pe-

nhora ... se o executado não fizer voluntariamente a entrega”, o que levaria à aplicação daquele artº 840º, respeitante à entrega da coisa penhorada.

Mas a asserção não é correcta.

É que o artº 930º insere-se justamente nas disposições respeitantes à ”execução para entrega de coisa certa”, que é a referida naquele artº 901º.

Isto é, uma vez requerido pelo adquirente o prosseguimento da execução, nos termos deste normativo, é que pode ter lugar a aplicação do artº 930º e, em consequência, à do artº 840º, ambos referidos.

Assim, requerido pelo adquirente dos bens, o prosseguimento da execução, que segue os termos de execução para entrega de coisa certa, proceder-se-á respectiva entrega judicial efectiva, se necessário com o auxílio da força pública, arrombando-se as portas e lavrando-se auto da ocorrência.

Mas isto, como se disse, por iniciativa processual do adquirente dos bens, que não, de *motu proprio*, pela administração tributária.

Efectuada, pois, por esta, a adjudicação dos bens, ao adquirente cabe processualmente providenciar no sentido da respectiva entrega - art.ºs 900º e 901º do Cód. Proc. Civil.

Como vem decidido.

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

Sem custas.

Lisboa, 20 de Novembro de 2002. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Almeida Lopes* — *António Pimpão*.

## Acórdão de 20 de Novembro de 2002.

### Assunto:

*Execução fiscal. Oposição. Fundamentos. Ilegitimidade do executado ( art.º 204. n.º 1 al. b) do CPPT ).*

### Doutrina que dimana da decisão:

*I — Os fundamentos legalmente admissíveis de oposição à execução fiscal são os taxativamente previstos nas várias alíneas do n.º 1 do art.º 204.º do CPPT que, aliás, correspondem, grosso modo, à anterior seriação contida no art.º 286.º n.º 1 do revogado CPT.*

*II — A ilegitimidade do executado prevista na segunda parte da al. b) do n.º 1. do citado preceito, porventura decorrente de situações de falta de posse, fruição ou propriedade de bens móveis ou imóveis, no período a que respeita a dívida exequenda, só se verifica ocorrer quando seja dessas qualidades que a lei faz depender a incidência do tributo.*

Recurso n.º 1304/02. Recorrente: José Domingues Almeida & Irmão, Sucrs; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.ºº Conselheiro Dr. Alfredo Madureira.

Em conferência, acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

Inconformada com a aliás douta decisão do Meritíssimo Juiz do TT de 1ª Instância que lhe indeferiu liminarmente a petição inicial da oposição que deduzira contra a execução fiscal n.º 3204-01/100774.2 da Repartição de Finanças de Vila Nova de Gaia, no montante de 51.856.396\$00, por dívidas de IRC referente ao ano de 1995, dela apresentou recurso para esta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, a Oponente José Domingues Almeida & Irmão, Sucrs, nos autos convenientemente identificada.

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

1ª. — *A sentença recorrida violou o disposto na al. b) do n.º 1 do art.º 204.º do C. P. P. T., ao não enquadrar a situação dos autos naquela disposição.*

2ª. — *Ao lançar mão do disposto na al. b) n.º 1 do art.º 209.º do C.P. P. T. , violou também este preceito legal, por não se verificar o condicionalismo aí previsto, uma vez que na oposição se invocou que a factualidade exposta é fundamento legal de oposição, conforme resulta da al b) do n.º 1 do n.º 204.º do C. P. P. T. e que se verificava a ilegitimidade da oponente, por esta não ser devedora da quantia exequenda e por não ser durante o período a que respeita a dívida exequenda a possuidora dos bens que a originaram ( art.º 51.º e 55.º, da Oposição)*

3ª. — *Ao não considerar os factos alegados e o fundamento invocado de ilegitimidade da pessoa citada, por não ser a possuidora do bem imóvel, aquando da escritura de compra e venda e da transformação do bem que deu origem à liquidação do imposto, por ter outorgado uma procuração irrevogável a favor da promitente compradora, foi violado o princípio jura novit curia que impõe ao juiz que considere os factos alegados segundo as várias soluções plausíveis da questão de direito e não apenas segundo uma única perspectiva.*

4ª. — *Com todo o devido respeito que nos merece a decisão proferida, não podemos concordar com ela, por, no nosso melhor entendimento, a oponente ter alegado factos e ter fundamentado a sua defesa em como não lhe cabe a responsabilidade, que lhe é assacada, pelo pagamento da dívida, sendo o meio processual à sua disposição para o efeito a oposição, a ser deduzida no prazo de 30 dias — 203.º n.º 1 do C.P.P.T. e com o fundamento previsto na al. b) do n.º 1 do art.º 204.º do C.P.P.T., ou seja, com o fundamento de ilegitimidade da pessoa citada por esta sendo a pessoa que figura no título, não ter sido, durante o período a que respeita a dívida exequenda, o possuidor dos bens que a originaram.*

5ª. — *ASSIM, conforme alegou no art.º 48.º da Oposição, a oponente não é a responsável pelo pagamento da liquidação indirecta feita pela administração fiscal, quer por não ser a possuidora dos bens que originaram a liquidação, desde II de Março de 1994, quer por ter outorgado em II de Novembro de 1994 uma procuração irrevogável a favor da promitente compradora conferindo-lhe poderes para vender a ela própria, quer por não ter sido a apresentante do Modelo 129 de 21 de Julho de 1995 que deu origem à avaliação e à alteração do prédio rústico para terreno destinado a construção (inscrito posteriormente na matriz urbana sob o artigo 2827), QUER POR NÃO TER SIDO A VENDEDORA EFECTIVA A NA ESCRITURA PÚBLICA DE 21 DE JULHO DE 1995 E POR NÃO*

*TER OCORRIDO QUALQUER GANHO EFECTIVO NA SUA ESFERA PATRIMONIAL.*

6ª. — *Conforme se alcança do art.º 50.º da Oposição a oponente vendeu (outorgando contrato promessa de compra e venda e procuração irrevogável) o prédio misto à sociedade "SOCIEDADE DE CONSTRUÇÕES RIBEIRO BARBOSA & RODRIGUES, LD.ª." e foi esta sociedade quem, em 21 de Julho de 1995, vendeu o prédio, com a alteração que ela própria fez, no próprio dia da escritura, ao participar o prédio como omissio e ao declará-lo como terreno para construção, com a apresentação do Modelo 129 de 21/07/95, à "Habimota-Compra e Venda de Propriedades, Lda.", participação essa que deu origem à avaliação e à liquidação da quantia exequenda, sendo ela a responsável pelo pagamento do imposto liquidado, já que, se não tivesse transformado o prédio de rústico em terreno destinado a construção, não teria tido lugar a avaliação, nem a liquidação subsequente à avaliação.*

7ª. — *Pelo que, conforme alegado foi no item 55.º da Oposição a factualidade exposta (na oposição) é fundamento legal de oposição, conforme resulta da al. b) do n.º 1 do 204.º do C.P.P.T.*

8ª. — *Neste tipo de situações admite-se que a pessoa a quem imputada a dívida possa no processo de execução fiscal demonstrar que não se verifica em relação a ela, quanto ao período a que se refere o tributo, o pressuposto da incidência (posse, fruição ou propriedade).*

9ª. — *A razão de ser de tal excepção residirá na constatação de que o acto de liquidação está viciado por erro sobre os pressupostos de facto, imputável à administração tributária, que impõe a revisão do acto tributário, nos termos do art.º 78.º n.º 1 da L. G T.*

10ª. — *O conhecimento do erro na identidade da pessoa que deve ser responsabilizada pelo pagamento do imposto advirá, na maior parte dos casos, da sua invocação em oposição à execução fiscal deduzida pelo executado originário com fundamento na al. b) do n.º 1 do art.º 204.º do C. P. P. T.*

Não foram apresentadas contra-alegações.

Neste Supremo Tribunal o Exm.º Magistrado do Ministério Público emitiu depois mui douto e bem fundamentado parecer pronunciando-se pelo improvimento do presente recurso com base no sufragado entendimento de que com a argumentação desenvolvida, quer em sede de petição inicial quer em sede de conclusões já do presente recurso jurisdicional, a Oponente e ora Recorrente mais não faz do que questionar a legalidade em concreto da respectiva liquidação, o que lhe não é permitido face ao estabelecido pelo art.º 204.º n.º 1 al. h) do CPPT,

Pois, aditou, de harmonia com jurisprudência reiterada e pacífica que expressamente identifica (por todos, os acórdãos do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 27.03.96, recurso n.º 18.075, e de 06.12.00, recurso n.º 23.151), no domínio do CPCI, do CPT e do CPP, sempre a questionada alínea b) do art.º 204.º do CPPT, a que correspondia a al. b) dos artigos 176.º do CPCI e 286.º do CPT, e a aí prevista e aqui invocada *ilegitimidade da pessoa citada* porventura decorrente da circunstância de não ter sido o possuidor dos bens que originaram a dívida exequenda, foi considerada ou tida como aplicável apenas e só a tributos relacionados ou incidentes com e sobre o rendimento e fruição desses bens, o que manifestamente se não verifica ocorrer na ajuizada situação de facto subjacente.

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

A sindicada decisão de indeferimento liminar, evidenciando, por um lado, a natureza de contra-acção da oposição à execução fiscal tendente, por definição, à extinção total ou parcial daquela execução relativamente ao oponente, já pela procedência de um qualquer dos fundamentos taxativa e legalmente admissíveis e previstos no art.º 204.º do CPPT, e, por outro, a sua não virtualidade para eventual suprimento de alegados vícios formais de que porventura pudesse enfermar o procedimento tendente à liquidação subjacente,

Considerando ter a Oponente na petição inicial suscitado apenas questões atinentes à legalidade em concretos da dívida exequenda, alegação que nos termos do expressamente convocado art.º 204.º n.º 1 al. h) do CPPT apenas consubstanciaria fundamento válido e eficaz de oposição quando a lei não assegurasse meio judicial de impugnação ou recurso contra o acto de liquidação,

O que não era manifestamente o caso, pois se aduziu e considerou também, aliás, sem controvérsia do ora Recorrente, que a Oponente tivera oportunidade de impugnar judicialmente o respectivo acto de liquidação.

De harmonia com as referidas disposições legais (art.º 204.º n.º 1 h) 209.º n.º 1 b) do CPPT), indeferiu liminarmente aquela petição inicial de oposição.

É contra o assim decidido que continua a insurgir-se a Oponente nos termos das transcritas conclusões do presente recurso jurisdicional, persistindo em afirmar, em síntese e fundamentalmente e ao contrário do entendido e decidido pela sindicada sentença, que na petição inicial de oposição à execução fiscal alegara factualidade bastante relativa à invocada ilegitimidade (art.º 204.º n.º 1 al. b) do CPPT) “... não ser a devedora da quantia exequenda ...” e “... não ser a possuidora dos bens que a originaram durante o período a que respeita” e ainda por “... não ter sido a vendedora efectiva na escritura pública de 21 de Julho de 1995 e por não ter ocorrido qualquer ganho efectivo na sua esfera patrimonial.”

Não lhe assiste, porém, qualquer razão e o seu recurso mostra-se antes irremediavelmente condenado ao insucesso.

Com efeito e tal como exuberantemente emerge da petição inicial de oposição à execução fiscal e agora das conclusões do presente recurso jurisdicional, não pode deixar de concluir-se, tal como aliás vem julgado, que, com aquela petição inicial e a factualidade que a suporta, a Oponente mais não faz do que questionar a legalidade, em concreto, da liquidação da correspondente dívida de IRC, decorrente de proveito emergente da venda de um terreno para a construção, inicialmente inscrito como rústico na matriz respectiva, dívida que, por não voluntária e atempadamente paga, se pretende ver, agora, coercivamente cobrada através do processo executivo próprio -o de execução fiscal.

E assim, sendo certo, até por não controvertido, que a Oponente teve oportunidade de impugnar o acto de liquidação respectivo e cuja data limite de pagamento voluntário era 20 de Dezembro de 2000, fls. 20, e que, em rigor, também não controverte o entendimento e qualificação que a sindicada decisão judicial emprestou à factualidade alegada na petição inicial (pois, em boa verdade, reclama antes e apenas entendimento que considere os factos invocados susceptíveis de integrar o conceito de **ilegitimidade**, fundamento válido e eficaz de oposição à execução fiscal, tal como o define o art.º 204 n.º 1 al. b) do CPPT), sempre o presente recurso jurisdicional haveria de improceder.

Na verdade e como bem proficientemente se aduziu na impugnada decisão judicial e decorre também da invocada al. h) do art.º 204.º n.º 1 do CPPT, a eventual ilegalidade em concreto da liquidação da dívida exequenda, porventura decorrente dos factos alegados e que se deixaram sumariamente indicados, apenas integra fundamento válido de oposição à execução fiscal quando a lei não assegurou meio judicial de impugnação ou recurso daquele acto tributário (liquidação), circunstância que, *in casu*, como vai referido e até aceite, não ocorria.

Assim, já perante o também convocado art.º 209.º n.º 1, al. b) do mesmo diploma legal, outra não poderia ter sido a decisão judicial — “... o juiz rejeitará logo a oposição ...” designadamente quando “... não tiver sido alegado algum dos fundamentos admitidos no n.º 1 do art.º 204.º...”.

Não merece pois qualquer reparo ou censura a impugnada decisão judicial que liminarmente rejeitou a petição de oposição deduzida pela Oponente José Domingues Almeida e Irmão, Sucrs, Ld<sup>3</sup>, im procedendo antes, isso sim, a argumentação sufragada nas alegações e conclusões do presente recurso.

Na verdade e para além do que dito fica, sempre importará considerar também que, tal como aliás atentamente evidencia o Ilustre Procurador Geral Adjunto no seu esclarecido parecer e ao contrário do sustentado pela Oponente e ora Recorrente (conclusões 8.<sup>a</sup> a 10.<sup>a</sup>), da conjugação do disposto no art.º 204.º n.º 1 al. b) e art.º 158.º do CPPT e de harmonia com o entendimento de Jorge Lopes de Sousa, in Código de Processo e Procedimento Tributário, anotado, 3.<sup>a</sup> edição, 2002, pág. 978, a invocada falta de posse apenas demandaria a requerida ilegitimidade do executado “... relativamente aos tributos que incidam sobre a propriedade mobiliária e imobiliária não só nos casos em que constate que ele não era o possuidor ..., mas também nos casos em que se constate que ele não era o fruidor ou proprietário no período a que respeita a dívida exequenda e seja destas qualidades que a lei faça depender a incidência do tributo. (sublinhado nosso.)

Ora, como inequivocamente emerge dos autos e do relato que antecede, seguro é que a liquidação do imposto cuja cobrança coerciva se persegue agora com a execução fiscal de que os presentes autos são oposição — IRC emergente dos proveitos decorrentes da venda de um terreno para construção antes inscrito na matriz rústica — nada tem a ver com as apontadas qualidades — possuidor, fruidor ou proprietário do referido bem imóvel.

No mesmo sentido, “a ilegitimidade da pessoa citada na execução fiscal, definida na 2.<sup>a</sup> parte da alínea b) do art.º 176 do CPCI funda-se na não posse de determinados bens, pelo que se reporta a tributos relacionados directamente com o rendimento ou fruição destes (do sumário do acórdão de 27.03.1996)”, é também a jurisprudência deste Supremo Tribunal — vejam-se, entre outros, os acórdãos do Pleno da Secção de 27.03.96 e de 06.12.2000, recursos n.º 18.075 e 23.151, respectivamente.

Termos em que acordam os Juizes desta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao presente recurso jurisdicional.

Custas pela Oponente, fixando a procuradoria em 50%.

Lisboa, 20 de Novembro de 2002. — *Alfredo Madureira* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Almeida Lopes*.

## Acórdão de 20 de Novembro de 2002.

### Assunto:

*Emolumentos notariais liquidados por motivo de celebração da escritura pública de compra e venda de navio.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*Não enferma de inconstitucionalidade o artigo 5º da Tabela de Emolumentos do Notariado, com a redacção do DL n.º 397/83, de 02.XI, com base no qual foram liquidados emolumentos na sequência de celebração de escritura pública de compra e venda de um navio.*

Recurso n.º 1382/02-30. Recorrente: António Conde & Companhia, L.<sup>da</sup>; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Juiz Conselheiro Mendes Pimentel.

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

No presente recurso jurisdicional, interposto por “António Conde & Companhia, Lda”, com sede na Avenida Central, 112, Gafanha da Nazaré - Ílhavo, da sentença de fls. 66 - 73 do TT de 1ª Instância de Aveiro, em que a presente impugnação judicial contra liquidação de emolumentos notariais, efectuada, em 27.VI.2000, por ocasião de celebração de escritura pública de compra e venda de um navio, foi julgada improcedente, decide-se, a coberto do disposto nos artigos 713º,5, e 726º do Código de Processo Civil, *ex vi* artigo 102º da LPTA, confirmar a decisão recorrida, pelos fundamentos dela constantes (e sendo que o Tribunal Constitucional proclamou já a não inconstitucionalidade da norma do artigo 5º da Tabela de Emolumentos do Notariado, com a redacção do DL n.º 397/83, de 02.XI - cfr. acórdão do seu Plenário n.º 115/2002, in D.R. II de 28.V.2002 e n.º 274/2002, proferido, em 19 de Junho último, no proc.º n.º 25 552 deste STA), assim se negando provimento ao recurso.

Custas pela recorrente, com procuradoria de 50%.

Lisboa, 20 de Novembro de 2002. — *Mendes Pimentel* (relator) — *Vitor Meira* — *Baeta de Queiroz*.

## Acórdão 20 de Novembro de 2002.

### Assunto:

*Oposição; pedido de suspensão da execução.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*O pedido de suspensão de execução deve ser formulado no respectivo processo e não no processo de oposição. Se formulado na oposição deve ser desentranhado e remetido à execução para aí ser apreciado.*

Recurso n.º 1433/02 em que é recorrente António da Silva Rocha e recorrente Fazenda Pública de que foi Relator o Exm.º Conselheiro João Plácido Fonseca Limão.

António da Silva Rocha, inconformado com a sentença do M.º Juiz do T. T. de 1ª Instância de Aveiro, que lhe julgou improcedente, por não vir alegado fundamento previsto no art.º 204.º do C.P.P.T. nem lhe cumprir, nessa sede, eventuais irregularidades do título executivo, a oposição que havia deduzido contra execução fiscal, dela interpôs recurso para o T.C.A., que viria a julgar-se incompetente para o apreciar, vindo os autos a ser remetidos a este S.T.A, na sequência de requerimento que formulou.

Alegou e traçou o seguinte quadro conclusivo:

1 — Ao não se pronunciar sobre o requerimento da suspensão e consequentemente ao não ordenar a suspensão está a douda sentença a violar reiteradamente o disposto nos art.º 255.º n.º 1 do Código de Processo Tributário e o art.º 156.º do Código de Processo Civil.

2 — Deveria a douda sentença ter suspenvido a execução por estarem preenchidos todos os seguintes do art.º 255.º n.º 1.º do C.P.T.

3 — Ao não decidir assim, violou a douda sentença recorrida, por errada interpretação, os preceitos atrás referidos, pelo que deve ser revogada e substituída por outra que decida em conformidade.

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Exm.º Magistrado do M.º P.º, junto deste S.T.A., foi de parecer que o recurso não merece provimento.

Nos termos dos art.º 713.º n.º 6 e 726.º do C. P. Civil, remete-se para a matéria de facto fixada na decisão recorrida.

A sentença recorrida, depois de afirmar que, na oportunidade, não lhe cumpria conhecer de irregularidades de título executivo e não ter sido invocado fundamento previsto no art.º 204.º do C.P.P.T., viria a julgar improcedente a oposição.

Esta pronúncia saiu incólume das conclusões do recurso.

Daí que o recurso não possa lograr provimento, pois que os efeitos do julgado não podem ser prejudicados pela decisão do presente recurso (v. art.º 684.º n.º 4 do C. P. Civil).

Acontece, porém, que o recorrente, a fls. 40, havia requerido a suspensão da execução, alegando, para o efeito, que havia interposto recurso contencioso de anulação “do acto subjacente à alteração da taxa de ocupação do alvará”, que constitui a dívida exequenda, e que “no presente processo já foi efectuada penhora dos bens do executado que garante a totalidade da dívida exequenda e do acrescido”.

Tal requerimento é susceptível, face ao disposto no art.º 255.º n.º 1 do C.P.T., então em vigor, de determinar a suspensão da execução.

Deve, porém, ser apreciado no processo de execução fiscal, tanto mais que foi nele que ocorreu, como se alega, a penhora, e não no processo de oposição pois que, com este, visa-se fundamentalmente a extinção e não a suspensão da execução.

Termos em que se acorda em negar provimento ao recurso e em ordenar o desentranhamento do requerimento de fls. 40, a fim de ser remetido ao processo de execução, para aí ser apreciado.

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

Lisboa, 20 de Novembro de 2002. — *João Plácido Fonseca Limão* (relator) — *Ernâni Figueiredo* — *Lúcio Barbosa*.

## Acórdão de 20 de Novembro de 2002.

### Assunto:

*Impugnação judicial. IRC. “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, desconsiderado tais operações, cabe-lhe, no processo em que o contribuinte impugne a sua actuação, a prova dos respectivos pressupostos, e ao contribuinte a prova de que as faladas operações tiveram, efectivamente, lugar.*
- 2 — *É insindicável pelo STA, funcionando como Tribunal de revista, o juízo feito pelo Tribunal Central Administrativo, segundo o qual existem indícios sérios e objectivos de que as aludidas facturas “não titulam operações reais”.*
- 3 — *Também vedado está ao STA, quando actue como Tribunal de revista, 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 121º do Código de Processo Tributário).*

Recurso n.º 1483/02. Recorrente: J. Barbosa & Companhia, Limitada; Recorrido: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Baeta de Queiroz.

1.1. **J. Barbosa & Companhia, Limitada**, com sede em Giestal, Cossourado, Barcelos, recorre do acórdão do Tribunal Central Administrativo que, concedendo provimento a recurso interposto de sentença do Mm.º Juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Braga, revogou essa sentença, julgando improcedente a impugnação, por si deduzida, da liquidação de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC) relativo ao exercício do ano de 1993.

Formula as seguintes conclusões:

“1.  
A prova produzida é de molde a que as facturas não são falsas, não havendo um acto simulatório já que tais facturas representam reais transacções comerciais, com entrega da mercadoria e pagamento do preço;

2.  
Por outro lado, a Administração Fiscal não provou, como lhe cabia, que tais facturas eram falsas, resultantes de um negócio simulado.

3.  
Daí que, face aos art.º 100 e 121 do CPT, o acto de declarou a existência de factos tributáveis, acto este agora impugnado, deva ser anulado;

4.  
Ou seja, conseguiu o Recorrente produzir prova de que resultou fundadas dúvidas sobre a existência e quantificação, do facto tributário;

5.  
Por outro lado, dada a existência de dúvidas sobre a existência do facto tributário por parte da Administração Fiscal, deveria esta entidade abster-se de declarar a sua existência.

6.  
Ao actuar de forma diferente, incorreu a Adm. Fiscal na violação do art.º 121 do Cód. Proc. Tributário.

7.  
Em consequência, deveria o Tribunal “a quo” ter anulado o referido acto, o que não fez.

8.  
Violou, por isso, o Acórdão em recurso, entre outros, o disposto no art.º 121 do CPF.

9.  
Ao inverter o ónus da prova, violando o princípio de “in dubio pro contribuinte”, o Tribunal “a quo” violou o princípio da igualdade do cidadão perante a lei, já que, perante a mesma lei, - art.º 121 do CPF, - foi tratado de uma forma desigual, obrigando-o a fazer uma prova que não lhe incumbia;

10.  
Pelos fundamentos atrás expostos, violou o referido acórdão também o princípio da igualdade, consagrado no art. 13.º, bem como os princípios da legalidade dos impostos, consagrados nos n.ºs. 2 e 3 do art. 103.º - garantias dos contribuintes e liquidação e cobrança nos termos da lei - todos da Constituição, violação esta que para todos os efeitos se invoca”.

1.2. Não há contra-alegações.

1.3. O Exm.º Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que o recurso não merece provimento, pela improcedência dos seus fundamentos, já porque questionam a factualidade estabelecida, já porque não houve, por parte do acórdão impugnado, violação das regras do ónus da prova.

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

2. Vêm provados os seguintes factos:

“a)  
A impugnante iniciou a sua actividade em 29 de Abril de 1989, dedicando-se à comercialização por grosso de madeiras em bruto e ao transporte público de mercadorias, tendo actualmente o capital social de 50.000.000\$00.

b)  
A actividade da impugnante consiste na aquisição de toros de madeira, no carregadouro, a particulares e a empresas que se dedicam à exploração florestal, para posterior venda e transporte.

c)  
A contabilidade da impugnante foi objecto de uma acção de fiscalização levada a cabo pelos serviços da Divisão de Prevenção e Inspecção Tributária da Direcção de Finanças do Distrito de Braga.

d)  
Na sequência dessa acção, foi elaborado o “relatório” que consta de fls. 12 a 23 dos autos e cujo teor aqui se dá por reproduzido.

e)

Nesse Relatório foram formuladas as seguintes conclusões:

“Tendo por base os factos e situações relatadas, designadamente:

- A falta de credibilidade da conta caixa manifesta no registo do recibo nº 255 da firma Cosmir de 14/8/92 no montante de 10.687.254\$00 em Fevereiro do ano seguinte. A contabilização em Agosto implicaria a existência de saldos credores na conta caixa de 10.624.007\$00.

- O facto de não ter sido constatada a existência de cheques emitidos à ordem da firma Cosmir que possam confirmar as transacções. O volume de cheques emitidos ao portador são insuficientes para liquidar o IVA contido nas facturas.

- A actividade económica da firma Cosmir ter sido cessada em 31/12/90 tendo-se os gerentes ausentado do país.

- A firma Cosmir não exercer a actividade desde 1990, data da venda das máquinas, por arrematação.

- A firma Campos & Melo Lda. ter declarado o início da actividade em 1 de Junho de 1990 e esta ter sido cessada em 2 de Junho de 1990”.

f)

Mais se concluiu:

“Nestes termos, entendo que existem fundamentos para formular a convicção de que, as facturas emitidas com as firmas Cosmir Indústria de Serração de Madeiras de Baião, Lda e Campos & Melo, Lda. para a firma J, Barbosa & Cia, Lda., não correspondem a efectivas transacções comerciais de mercadorias ou matérias-primas entre estas firmas”.

g)

Em resultado da referida acção de fiscalização, a administração fiscal procedeu à correcção da matéria colectável declarada pela impugnante, da qual resultou a liquidação de imposto de 10.060.811\$00 no que concerne ao exercício de 1992 e 5.778.257\$00 relativo ao exercício de 1993, conforme documentos de cobrança que constam de fls. 8 e 9 e cujos teores aqui se dão por reproduzidos.

h)

No relatório da fiscalização especificado na antecedente al. d), consignou-se, ao que ao caso releva que:

«4. - ACTIVIDADE ECONÓMICA:

Inicia em 29.4.88 a actividade de Comércio por Grosso de Madeiras em Bruto, CAE 610129, vindo posteriormente, à data de 11.9.92, a declarar o exercício da actividade principal de Transporte Público Ocasional de Mercadorias, CAE 711400, e outra actividade acessória de Comércio por Grosso de Madeiras em Bruto, CAE 610129.

A actividade consiste na aquisição de toros de madeira, no carregadouro, a particulares e a firmas que se dedicam à exploração florestal, para posterior venda e transporte.

A mercadoria destina-se na sua totalidade para firmas do mercado interno.

5. - ANÁLISE DA SITUAÇÃO TRIBUTÁRIA:

Do registo de compras, nos exercícios em análise, destacam-se as seguintes firmas indiciadas como emitentes de facturas falsas:

Fornecedor: Cosmir - Ind. de Serração de Madeira de Baião, Lda.

Ano de 1992: 17.372.595\$00

Ano de 1993: 10.475.682\$00

Fornecedor: José Filipe Gonçalves Esteves

Ano de 1992: 779.323\$00

Ano de 1993: 0

Fornecedor: Campos & Melo, Lda.

Ano de 1992: 0

Ano de 1993: 1.046.475\$00

5.1.- COSMIR - NIPC: 500752567.

5.1.1.- REGISTOS:

Registou em compras as seguintes facturas da firma acima indicada;

Registo: 28; Data: 31/7/92; Factura 44; Data: 23/7/92; Valor: 5.763.225\$00;

IVA: 922.116\$00; Total: 6.685.341\$00.

Registo: 37; Data: 30/9/92; Factura 225; Data: 14/8/92; Valor: 9.213.150\$00; IVA: 1.474.104\$00; Total: 10.687.254\$00.

Totais: Valor - 14.976.375\$00; IVA - 2.396.220\$00; Total (valor das facturas + IVA) = 17.372.595\$00.

Registo: 9; Data: 28/2/93; Factura 305; Data: 15/2/93; Valor: 2.396.600\$00; IVA: 383.456\$00; Total: 2.780.056\$00.

Registo: 10; Data: 28/2/93; Factura 308; Data: 26/2/93; Valor: 1.803.500\$00; IVA: 288.560\$00; Total: 2.092.060\$00.

Registo: 28; Data: 30/6/93; Factura 310; Data: 31/5/93; Valor: 2.458.500\$00; IVA: 393.360\$00; Total: 2.851.860\$00.

Registo: 29; Data: 30/6/93; Factura 314; Data: 19/6/93; Valor: 2.372.160\$00; IVA: 379.546\$00; Total: 2.751.706\$00.

Totais: Valor - 9.030.760\$00; IVA - 1.444.922\$00; Total (valor das facturas + IVA) = 10.475.682\$00.

Os registos foram efectuados a débito da conta compras (3112) e do IVA (243214) por crédito da conta de fornecedores (221041).

(...)

5.1.2. - CONTROLO DE EXISTÊNCIAS:

Em anexo apresenta-se um quadro resumo de todas as aquisições e vendas declaradas pelo sujeito passivo. O mapa evidencia que os consumos de madeira de pinho em 1993 de 6.444 contos são excedentários face às vendas declaradas de madeira de pinho deduzidas da margem de lucro bruto, 3.522 contos.

6.444 = 1.018 Ei + 7530 Cmp - 2.105 E(xistências) f(inais)

3.522 = 4.761 Vendas declaradas + 0.7397832 (Custo vendas/Vendas)

(...)

5.1.3.- PAGAMENTOS:

Dos registos efectuados na conta caixa, destacam-se aqueles que respeitam à firma Cosmir:

Registo: 317; Data: 31/7/92; Recibo 44; Data: 23/7/92; Valor: 6.685.341\$00.

Registo: 539; Data: 31/12/92; Recibo - Doc. interno; Data: 31/12/92; Valor: 5.000.000\$00.

Estes dois registos a débito da conta de fornecedores (221041 Cosmir) por crédito da conta caixa (111), fazem com que a conta corrente da Cosmir apresente no final do ano um saldo credor de 5.687.254\$00 que transitou para o exercício de 1993. Contudo, quer o saldo de 5.687.254\$00 da conta corrente da Cosmir quer o saldo de caixa do último dia do mês de Agosto de 1992, no montante de 63.247\$00 são contraditórios com o recibo nº 225 de 14/3/92 no quantitativo de 10.681.254\$00 registado em 28/2/93, uma vez que, se o recibo tivesse sido lançado no mês da sua emissão a conta caixa passava a evidenciar um saldo credor de 10.624.007\$00 e a conta corrente da Cosmir ficaria saldada.

Registo: 112; Data: 28/2/93; Recibo 225; Data: 14/8/92; Valor: 10.687.254\$00.

Registo: 201; Data: 30/4/93; Recibo - 308; Data: 26/2/93; Valor: 2.092.060\$00. Registo: 417; Data: 31/8/93; Recibo - 310; Data: 31/5/93; Valor: 2.851.860\$00.

Os registos acima discriminados foram feitos a débito da conta de fornecedores (221041 Cosmir) por crédito da conta caixa (111). A conta corrente 22041 apresenta no final do exercício de 1993 um saldo credor no quantitativo de 531.762\$00, este saldo, transitou para os exercícios seguintes vindo a ser regularizado através do nota interna nº 739 de 30/9/95, movimentando para o efeito o débito da conta fornecedores (221041) por crédito de bancos (128). Este movimento não se encontra apoiado em qualquer documento justificativo de bancos.

Ainda se refere o facto de terem sido exibidos os seguintes recibos emitidos com a firma Cosmir, embora não tenham sido contabilizados: Recibo 305; Data - 15/2/93; Valor: 2.780.056\$00

Recibo 314; Data - 19/6/93; Valor: 2.751.706\$00

Por último, verificou-se da análise às cópias dos cheques emitidos para pagamentos que nenhum cheque se encontra emitido à ordem da firma Cosmir, existindo no entanto os seguintes cheques emitidos ao portador:

Cheques ao portador	Julho 1992	Agosto 1992	Fevereiro 1993	Mai 1993	Junho 1993
5629657477	226.500\$				
5509005358			100.000\$		
1179005359			105.000\$		
4289005355			82.700\$		
4859005356			200.000\$		
6529005345			100.000\$		
2279005347			108.000\$		
2589005400				50.000\$	
3159005401				64.800\$	
7819005398				100.000\$	
4909005391				700.000\$	
9739005392				176.500\$	
8079005416					100.000\$
6309005411					367.600\$
439005419					1.000.000\$
Totais	226.500\$	0\$	695.700\$	1.091.300\$	1.467.600\$

O montante de cheques emitidos não é suficiente para pagar o IVA contido nas facturas.

Não se requisitaram cheques, dado o gerente ter declarado que a firma Cosmir endossava os cheques recebidos para pagamentos aos seus fornecedores, em virtude das insuficiências de gestão da sua conta.

#### 5.1.4.- OUTROS FACTOS:

Da acção de inspecção levada a efeito pela DDF Porto à firma COSMIR, concluiu-se, passo a citar:

“4.1 - A firma visitada não exerce a actividade desde 1990, data da venda das máquinas, por arrematação, e do abandono dos sócios;

4.2 - Por informações colhidas no local, consideradas idóneas, e do Sr. Carlos Ribeiro de Magalhães, sujeito passivo que explora,

nas instalações, (arrendadas) da ex-Cosmir, a mesma indústria, os sócios da Cosmir emigraram para o Brasil, em 1990/91, aparecendo periodicamente em Gove - Baião.”

O sujeito passivo Carlos Ribeiro Magalhães informou, passo a citar: “Que é do seu conhecimento que os irmãos Miranda, depois de se deslocarem para o Brasil, vêm a Portugal com certa regularidade, especialmente o António e o Jorge, instalando-se na zona do Minho, onde para além deles próprios, têm pessoas que ficam incumbidas de venderem os vários livros de facturas que entretanto mandaram imprimir, constituindo ali um grupo devidamente organizado...”

Cessou a actividade em 31.12.90, nos termos da alínea b) do nº 1 e nº 2 do art. 33º do CIVA.

Juntam-se, extracto informático do cadastro fiscal da firma e fotocópia da informação.

5.2. - CAMPOS & MELO LDA. - NIPC: 502 389 524.

5.2.1. - REGISTO:

As facturas abaixo indicadas foram lançadas a débito da conta compras (3113) e da conta do IVA (243212) por crédito da conta caixa (111):

Registo	Data	Factura	Data	Valor	IVA	Total
39	31.3.93	56	5.1.93	476.544\$	76.247\$	552.791\$
40	31.3.93	57	26.1.93	425.590\$	68.094\$	493.684\$

Juntam-se fotocópias das facturas e recibo nº 207 de 26.1.93 no montante de 1.046.471\$00 em conformidade com os originais.

5.2.2. - CONTROLO DE EXISTÊNCIAS:

Em anexo apresenta-se um quadro resumo de todas as aquisições e vendas declaradas pelo sujeito passivo. O mapa evidencia que as os consumos de madeira de pinho em 1993 de 6.444 contos são excedentários face às vendas declaradas de madeira de pinho deduzidas da margem de lucro bruto, 3.522 contos.

6.444 = 1.018 Ei + 7530 Cmp - 2 105 Ef

3.522 = 4761 Vendas declaradas - 0.7397832 (Custo vendas/Vendas)

5.2.3. - PAGAMENTOS:

As facturas foram lançadas directamente no caixa no mês de Janeiro, o saldo desta conta depois do referido movimento situa-se em 6.118.694\$00, devedor.

5.2.4. - OUTROS FACTOS:

Da acção de inspecção levada a efeito pela DDF de Viana do Castelo, concluiu-se, passo a citar:

“... que há fortes indícios daquela empresa não exerceu nem nunca exerceu qualquer actividade, tendo procedido à sua inscrição em IVA apenas para proceder à emissão de facturas falsas, actuando neste campo, o seu sócio José Filipe Gonçalves Esteves, NIF: 165 193 956, com domicílio em Navio - Cossourado - Barcelos.”

O início da actividade foi declarado em 1.6.90 e em 2.6.90 foi cessada nos termos do nº 2 do art. 33º do CIVA.

Juntam-se extracto informático do cadastro fiscal da firma e fotocópia da informação.

5.3. - JOSÉ FILIPE GONÇALVES ESTEVES - NIPC 807 315 141.

Embora a firma acima identificada esteja indiciada como emitente de facturas falsas, entendo que as facturas abaixo discriminadas devem ser validadas com a correspondente exigência do IVA nelas contido,

dado existirem meios de pagamento, designadamente cheques, à ordem do sujeito passivo.

#### 6. - CONCLUSÕES:

Tendo por base os factos e situações relatadas, designadamente:

6.1. - A falta de credibilidade da conta caixa manifesta no registo do recibo nº 255 da firma Cosmir de 14.8.92 no montante de 10.687.254\$00 em Fevereiro do ano seguinte. A contabilização em Agosto de 1992 do referido recibo implicaria a existência de saldos credores na conta caixa de 10.624.007\$00.

6.2. - O facto de não ter sido constatada a existência de cheques emitidos à ordem da firma Cosmir que possam confirmar as transacções. O volume de cheques emitidos ao portador são insuficientes para liquidar o montante de IVA contido nas facturas.

6.3. - A actividade económica exercida pela firma Cosmir ter sido cessada em 31.12.90 tendo os gerentes se ausentado do país.

6.4. - A firma Cosmir não exercer a actividade desde 1990, data da venda das máquinas, por arrematação.

6.5. - A firma Campos & Melo Lda. ter declarado o início da actividade em 1.6.90 e esta mesma actividade ter sido cessada em 2.6.90.

Nestes termos, entendo que existem fundamentos para formular a convicção de que as facturas emitidas com as firmas de Cosmir Industrial de Serração de Madeiras de Baião Lda. e Campos & Melo Lda. para a firma J. Barbosa & Cia. Lda, não correspondem a verdadeiras transacções comerciais de mercadorias ou matérias-primas entre estas firmas.

(...)

Não ficou provado que a impugnante não tivesse adquirido e pago as madeiras e montantes pecuniários constantes das facturas desconsideradas pela Administração Fiscal”.

3.1. Na sequência de uma acção de fiscalização de que a recorrente foi objecto, concluiu a Administração Fiscal que a sua contabilidade se suportava em facturas titulando aquisições que não foram efectivamente realizadas, pelo que corrigiu a matéria colectável, na medida correspondente, para efeitos de IRC.

A ora recorrente impugnou, então, o acto de liquidação decorrente daquelas fiscalização e correcção, fundamentando a impugnação na realidade, que asseverou, das operações referidas nas facturas questionadas.

Impugnação que foi julgada procedente, por o Tribunal ter entendido que não havia sido feita prova da simulação invocada pela Administração Fiscal, afirmando que “não é a apresentado nenhum facto que, com a convicção que o caso exige, demonstre que os custos em questão não foram suportados pela impugnante”.

Foi a vez da Fazenda Pública se não conformar, recorrendo para o TCA, que proferiu o acórdão ora impugnado.

Nele considerou, em súmula, que os factos apurados constituíam “elementos indiciários sérios e objectivos que traduzem uma probabilidade elevada de que as facturas em questão não titulam operações reais”. E continuou: “competia, por isso, à impugnante, demonstrar que essas compras foram, de facto, realizadas. Mas a impugnante não o fez (...)”.

Daí que o TCA tenha decretado a improcedência da impugnação.

A recorrente discorda, em resumo, porque é seu entender que cumpria à Administração Fiscal demonstrar “que tais facturas eram

falsas, resultantes de um negócio simulado”, pelo que, não tendo essa prova sido feita, ou tendo resultado “fundadas dúvidas sobre a existência e quantificação, do facto tributário”, a impugnação devia proceder, sob pena de violação dos princípios constitucionais da igualdade do cidadão perante a lei e da legalidade dos impostos.

3.2. Tendo o processo sido inicialmente julgado por um tribunal tributário de 1ª instância, os poderes de cognição da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo limitam-se à matéria de direito, por força do estatuído no artigo 21º nº 4 do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais.

O que vale por dizer que fica de fora do objecto do recurso a censura do acórdão impugnado, no que concerne ao modo como julgou a matéria de facto pertinente.

Esse julgamento é contestado pela recorrente nas conclusões 1ª, 4ª e 5ª, como bem aponta o Exmº. Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal.

Nelas afirma que “a prova produzida é de molde a que as facturas não são falsas, não havendo um acto simulatório já que tais facturas representam reais transacções comerciais, com entrega da mercadoria e pagamento do preço”, assim contrariando, o modo como o TCA apreciou os factos, uma vez que ele não julgou provado que as facturas não são falsas, que não houve um acto simulatório, e que elas representam reais transacções comerciais, com entrega da mercadoria e pagamento do preço.

Afirma, ainda, que da prova produzida resultam fundadas dúvidas sobre a existência e quantificação do facto tributário. O TCA, porém, não afirmou a existência de tal dúvida.

Ora, 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 722º, nº 2, do Código de Processo Civil (CPC), o que não é o caso.

E, 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.

Por último, definir se, perante determinado quadro factual, fica ou não fica “fundada dúvida sobre a existência ou quantificação do facto tributário”, é, ainda, questão que se põe em sede de matéria de facto, porquanto a “fundada dúvida” respeita aos factos, e 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.

3.3. O objecto do recurso restringe-se, portanto, à questão do ónus probatório.



Como já se viu, o acórdão recorrido, em sede factual, não declarou expressamente a inexistência das operações comerciais supostamente subjacentes àquelas contestadas facturas.

Disse, apenas, que há “elementos indiciários sérios e objectivos” de que tais facturas “não titulam operações reais”.

E entendeu que tais indícios eram bastantes para que a Administração Fiscal pudesse desconsiderar tais facturas, sendo ao contribuinte que incumbia, face a tais indícios e a esta atitude da Administração, “demonstrar que essas compras foram, de facto, realizadas”.

Vigorava ao tempo o princípio do artigo 78º do Código de Processo Tributário (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”.

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. Numa palavra, cabe-lhe o ónus da prova da verificação dos pressupostos da sua actuação, designadamente, a existência do facto tributário em que assenta a liquidação.

Ora, no caso vertente, a Administração Fiscal actuou baseada na existência de custos inferiores aos revelados pela escrita da recorrente, no entendimento de que, face aos indícios recolhidos, não se teriam, realmente, realizado as operações comerciais que as questionadas facturas, supostamente, titulavam, liquidando o correspondente imposto.

Tendo o Tribunal recorrido considerado, em seu juízo, que a Administração, ao assim proceder, o fez fundada em “elementos indiciários sérios e objectivos” de que tais facturas “não titulam operações reais”, satisfaz ela o ónus da prova que lhe cabia, isto é, demonstrou a concorrência dos pressupostos legais da sua actuação.

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 recorrida competia demonstrar, como também se viu, a convergência dos pressupostos legais necessários à sua actuação - para sustentar o acto impugnado.

À recorrente competia, destarte, o ónus de provar que as operações a que se referem as mesmas facturas tiveram, efectivamente, lugar.

Prova que, como resulta do acervo de factos que vem estabelecido, não foi feita.

É neste sentido que este Tribunal vem, repetidamente, afirmando que se reparte o ónus da prova, nos casos ditos de “facturas falsas” - cfr., entre outros, os acórdãos de 14 de Novembro de 2001, 17 e 24 de Abril, 9 e 23 de Outubro, todos de 2002, nos recursos n.ºs. 26015, 26635, 102/02 (este, do mesmo relator do presente), 871/02 e 1152/02, respectivamente.

3.4. Nas conclusões 9. e 10. suscita a recorrente a violação dos princípios constitucionais da igualdade do cidadão perante a lei, pelo TCA, ao “inverter o ónus da prova, violando o princípio de “in dubio pro contribuinte” “já que, perante a mesma lei, - artº 121 do CPF, - foi tratado de uma forma desigual, obrigando-o a fazer uma prova que não lhe incumbia”; e acrescenta que “violou o referido acórdão também o princípio da igualdade, consagrado no art. 13.º, bem como os princípios da legalidade dos impostos, consagrados nos n.ºs. 2 e 3 do art. 103.º - garantias dos contribuintes e liquidação e cobrança nos termos da lei - todos da Constituição, violação esta que, para todos os efeitos se invoca”.

A invocação das apontadas inconstitucionalidades assenta no entendimento, que a recorrente defende, de que a Administração Fiscal e a recorrente foram tratadas de modo desigual, no que concerne à repartição do ónus da prova.

Mas a recorrente não invoca senão a inconstitucionalidade do artigo 121º do Código de Processo Tributário, na interpretação que dele fez o Tribunal recorrido. Porém, como se viu, tal regra legal não foi, sequer, aplicada por aquele Tribunal, porquanto a prova produzida não foi de molde a deixar dúvida no espírito dos juizes que o compõem. Daí que se não vislumbre a desigualdade de tratamento apontada pela recorrente.

Quanto ao demais, pretende a recorrente que a Administração devia ter-se abtido de praticar o acto, face às dúvidas que existem. Agiu, assim, ao praticá-lo, fora dos limites impostos pela lei, de onde resulta a violação do princípio da legalidade dos impostos; violação em que a secundou o Tribunal, ao não censurar tal conduta.

Ainda aqui a recorrente se funda na “dúvida” que repete existir, mas que, como se viu, não se antolheu, nem à Administração Fiscal,

nem ao Tribunal recorrido. E, não havendo tal dúvida, o princípio da legalidade impunha, ao invés, à Administração Fiscal, que actuasse como actuou; e o TCA, não descortinando ilegalidade no agir da Administração, mais não tinha a fazer senão conservar o acto de liquidação impugnado, como fez, sem que em tudo isto se veja ofensa do princípio da legalidade.

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, 20 de Novembro de 2002. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Benjamim Rodrigues* — *Fonseca Limão*.

## Acórdão de 20 de Novembro de 2002.

### Assunto:

*Indeferimento liminar de petição de reclamação/recurso em execução fiscal.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *A arguição de incompetência em razão da matéria e de nulidade decorrente da falta de requisitos essenciais do título executivo deve ser feita, através requerimento, no processo de execução fiscal, como fez o recorrente.*
- 2 — *Não sendo tal excepção dilatória e tal nulidade fundamentos de oposição à execução enquadráveis na alínea i) do n.º 1 do artigo 204º do CPPT, não ocorre erro na forma de processo, fundamento de despacho de indeferimento liminar de petição de reclamação/recurso em que aquelas são invocadas, que, por isso, é de revogar.*

Recurso n.º 1701/02-30. Recorrente: Cruz & Companhia, S. A.; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.<sup>mo</sup> Juiz Conselheiro Dr. Mendes Pimentel.

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

Inconformada com o despacho de indeferimento liminar do recurso por si interposto da decisão do Chefe da RF de Tondela de fls. 26, de 08.VIII p.p” vem até nós “Cruz & Companhia, SA”, rematando a sua alegação de recurso com as seguintes conclusões:

- 1) A incompetência em razão da matéria não constitui fundamento de oposição, enquadrável na alínea i) do n.º 1 do art.º 204º do CPPT;
- 2) A falta de requisitos essenciais do título executivo não constitui fundamento de oposição, enquadrável na alínea i) do n.º 1 do artigo 204º do CPPT;
- 3) É, por isso, ilegal e conseqüentemente nula a decisão recorrida que deverá ser revogada e substituída por outra que, admitindo a

reclamação/recurso, profira decisão de mérito, com as legais conseqüências.

Não houve contra-alegação.

O distinto PGA emitiu duto parecer no sentido do provimento do recurso.

Sem vistos (dada a simplicidade da questão decidenda - artigo 707º, 2, do CPC, *ex vi* alínea e) do artigo 2º do CPPT), cumpre decidir.

Nota-se, desde logo, que o articulado alegatório não aponta para *nullidade* do despacho decorrido, antes para erro de julgamento, por isso que ausente fundamento de indeferimento liminar da petição de recurso judicial.

Vejam os.

A pretensão veiculada na sobredita petição funda-se em “falta de competência para a presente execução” e “falta de requisitos essenciais do título executivo”.

O Mmo Juiz de Direito *a quo* entendeu que tal incompetência constitui fundamento de oposição à execução fiscal, enquadrável na alínea i) do n.º 1 do artigo 204º do CPPT. E que a invocada falta de requisitos essenciais do título executivo consubstancia, também, fundamento de oposição, previsto na mesma alínea.

Como assim, concluiu que o processo de oposição à execução fiscal é o adequado à discussão das questões suscitadas pela Rct., não operando atinentemente convalidação em virtude de o pedido formulado não se coadunar.

E veio a indeferir liminarmente a reclamação/recurso.

Como bem observa o doutor Lopes de Sousa (*CPPT anotado*, 3ª edição, p. 542) “a prolação de despachos de indeferimento liminar insere-se no princípio básico de economia processual, que contém a sua expressão máxima na proibição da prática de actos inúteis (art.º 137º do CPC)”.

Por isso, se for **evidente** que a pretensão não pode proceder, o juiz deve indeferir, sem mais delongas, pretensão que lhe for presente.

Ora, descendo à situação vertente, temos que, contrariamente ao entendido pela instância, não constitui fundamento de oposição, enquadrável na alínea i) do n.º 1 do artigo 204º do CPPT, eventual incompetência em razão da matéria, por isso que não pode conduzir à extinção, total ou parcial, ou à suspensão da execução (em casos muito contados), escopo da oposição à execução fiscal. Como assim, esta não pode abranger vicissitudes processuais da execução que não conduzam às preditas extinção ou suspensão.

Vai neste sentido a jurisprudência mais recente deste STA - *inter alia*, v. o acórdão de 5 de Junho último - rec. 401/02-30.

E, pelos mesmos motivos, também não constitui fundamento de oposição abarcado pela referida alínea do convocado artigo 204º nulidade decorrente da falta de requisitos essenciais do título executivo.

Devem, pois, tal excepção dilatória e tal nulidade ser invocadas, através de requerimento, na execução fiscal, como a ora Rct. fez.

Segue-se que não se perfila na petição em apreço erro na forma de processo, inexistindo, conseqüentemente, o afirmado fundamento para o seu indeferimento liminar.

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, revogando-se o despacho recorrido, a ser substituído por outro que não seja de indeferimento pelo motivo ora arredado.

Não é devida tributação.

Lisboa, 20 de Novembro de 2002. — *Mendes Pimentel* (relator) — *Vitor Meira* — *Baeta de Queiroz*.

## Acórdão de 4 de Dezembro 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 1.ª instância quando estes tenham como exclusivo fundamento matéria de direito.*
- 2 — *Não está nessa situação aquele recurso em que a recorrente alega como fundamento da sua pretensão formulada no recurso, entre o mais, que a pessoa que interveio no acto da entrega da coisa não tinha, de acordo com a credencial conferida para o acto, os poderes de representação da recorrente nos termos que foram enunciados pelo senhor juiz para lhe indeferir liminarmente a petição inicial por caducidade.*

Recurso n.º 690/02-30. Recorrente: SCH LEASING - Sociedade de Locação Financeira, S.A.; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex<sup>mo</sup> Juiz Conselheiro Benjamim Rodrigues.

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

#### *A — O relatório*

1. SCH — Sociedade de Locação Financeira, S.A., identificada nos autos, recorre do despacho do senhor juiz do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa (3.º Juízo - 2.ª Secção) que decidiu rejeitar liminarmente, por extemporaneidade, os embargos de terceiro por ela deduzidos contra a penhora em processo de execução fiscal de um bem móvel caracterizado na respectiva petição inicial.

2. Por entender que o recurso tem por exclusivo fundamento matéria de direito, a recorrente dirigiu-o à Secção de Contencioso Tributário deste STA.

3. Por se afigurar, porém, ao relator, que o recurso não tem por exclusivo fundamento matéria de direito mas também matéria de facto e, consequentemente, que o tribunal competente para dele conhecer não seria este STA mas sim a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, nos termos dos art.ºs 32.º n.º 1 al. b) e 41.º n.º 1 al. b) do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais,

determinou-se a audição das partes para se pronunciarem sobre essa questão prévia ao abrigo do art.º 704.º n.º 1 do C. P. Civil.

4. Respondeu apenas a recorrente, defendendo a competência do tribunal para conhecer do recurso e pretextando, com tal sentido, que, em síntese, não se lhe afigura existirem grandes divergências quanto aos factos essenciais e que a questão determinante, pois «foi a sua apresentação no acto da diligência da entrega dos bens que legitimou a actuação da pessoa», que se coloca é a da “medição” da «extensão dos poderes concretos da empresa credenciada a determinar necessariamente através dos termos da credencial» e que, sendo assim, será por ela que a questão jurídica da extensão dos poderes outorgados deve ser aferida.

Com os vistos dos senhores juízes adjuntos cumpre decidir.

#### *B — A fundamentação*

5. A questão decidenda

É a de saber se este STA é competente para conhecer do recurso.

6. Da questão prévia da incompetência hierárquica

6.1. Como decorre dos art.ºs 101.º e 102.º do C. P. Civil e 3.º da L.P.T.A. a competência do tribunal é de conhecimento oficioso e prioritário em relação ao das demais questões.

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 1.ª 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 <sup>(1)</sup> para avaliar se as afirmações feitas nas conclusões, *para além ou contra o que se diz na decisão recorrida*, enformadas dentro do princípio dispositivo, traduzem uma questão

(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.º 2 do C. P. Civil.

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. Ao contrário do que a recorrente defende na resposta à questão prévia suscitada pelo relator, continua a reafirma-se o que se escreveu em tal despacho e que este STA é, portanto, incompetente hierarquicamente para conhecer do recurso. Na verdade, disse-se aí: «Ora acontece que nas conclusões n.ºs 3 e 4 das alegações de recurso e que sintetizam o anteriormente alegado -, a recorrente contradita o julgado com base na afirmação da existência de uma factualidade divergente daquela em que assentou o decidido. A questão, tal como vem, aí, posta pela recorrente, não se consubstancia na elaboração de qualquer juízo de censura sobre a qualificação feita pelo senhor juiz dos factos talqualmente estão afirmados na petição inicial - situação em que, de facto, se estaria perante um simples problema de qualificação jurídica, uma questão de direito -, mas sim num juízo de censura a fazer com base na consideração de outros factos cuja afirmação não consta da petição inicial e em cuja determinação, a partir dos elementos e meios de prova existentes no processo, a recorrente diverge do senhor juiz.

Na verdade, enquanto o senhor juiz considerou, a partir de um auto de entrega judicial de bens relativo a outro processo judicial, junto pela recorrente como meio de prova, para decidir como decidiu que “a pessoa designada pela embargante... era pessoa designada para tomar conhecimento da ocorrência em que participava e do que nela se passava. Tal pessoa agia manifestamente em nome e por conta da embargante, . . .”, a ora recorrente pretexta, na conclusão 3ª, que o depositário nomeado (o mesmo é dizer o concretamente nomeado) não tinha poderes de representação da agravante nos termos em que são enunciados pelo senhor juiz . . .”. Está, pois, instalada, aqui, uma controvérsia sobre os concretos termos e poderes em que interveio e agiu no auto de entrega judicial dos bens a pessoa que foi designada pela ora recorrente. Ora, a *determinação*, em face dos elementos probatórios constantes dos autos, *de quais sejam esses poderes* envolve um juízo de facto sobre qual seja a fonte concreta dos mesmos: se acto unilateral da recorrente, se contrato de representação, se nomeação judicial.

Por outro lado, enquanto o senhor juiz, no despacho recorrido, considerou, para efeitos do cômputo do prazo de caducidade da acção, que a recorrente teve conhecimento da ofensa ao seu direito a quando da intervenção daquela pessoa no auto de entrega judicial de bens ou seja, em 16 de Maio de 2001, a recorrente defende, na conclusão 4ª, que esse conhecimento apenas aconteceu a quando da notificação judicial de tal auto, feita (em data posterior) ao seu mandatário judicial.

Também nesta matéria, a recorrente se apresenta a discordar do juízo de facto que foi feito pelo senhor juiz, estribando a essa sua discordância na asseveração da existência de factos diferentes daqueles em que se fundamentou o despacho recorrido.

Por outro lado, tal como ali, não se está, igualmente, aqui, perante qualquer questão de simples qualificação jurídica de, factos que tenham sido anteriormente alegados.

E saber em que momento é que se verificou o conhecimento de um determinado evento fáctico jurídico (a notificação) é uma questão de facto de índole subjectiva ou do mundo psicológico ou racional».

Todo este arrazoado fundamentador do despacho proferido continua a ser inteiramente válido.

Mas mesmo que a questão possa, ou até deva, ser apreciada segundo a perspectiva da recorrente, apresentada na resposta à questão prévia, de que o que importa resolver é a questão da “medição” da extensão dos poderes concretos da empresa credenciada e que a sua resolução haverá de ser necessariamente achada à face da credencial que foi apresentada no acto, sempre se impõe fazer um juízo de facto sobre matéria de facto, qual seja o de saber qual é o sentido da declaração que consta de um documento particular em que a recorrida não interveio, e em que detém a qualidade de terceiro, pelo que se coloca uma questão de direito probatório de livre apreciação que não cabe nos poderes de um tribunal de revista e que se consubstancia na fixação de quais foram os exactos poderes que através dessa declaração que se externou em tal credencial foram conferidos ao credenciado. Tal vale por dizer que o recurso não tem por exclusivo fundamento matéria de direito.

#### C — A decisão

7. Destarte, atento tudo o exposto, acordam os juízes deste tribunal em julgá-lo hierarquicamente incompetente para conhecer do recurso e competente a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, para quem a recorrente pode pedir a remessa dos autos nos termos do artº 18º nº 2 do CPPT.

Custas pela recorrente com € 100,00 de taxa de justiça e 50% de procuradoria.

Lisboa, 4 de Dezembro de 2002. — *Benjamim Rodrigues* (relator) — *Fonseca Limão* — *Ermani Figueiredo*.

### Acórdão de 4 de Dezembro 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 1.ª instância quando estes tenham como exclusivo fundamento matéria de direito.*
- 2 — *Não está nessa situação aquele recurso em que a recorrente como suporte da sua pretensão formulada no recurso alega em fundamento da mesma que houve um*

*despacho administrativo que lhe autorizou o pagamento da dívida em prestações cujo conteúdo não consta do probatório.*

Recurso n.º 788/02. Recorrente: Multialfa, Lda.; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Juiz Conselheiro Benjamim Rodrigues.

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

*A - O relatório.*

1. MULTIALFA - SOCIEDADE DE COMÉRCIO DE AUTOMÓVEIS, LDA, com os demais sinais dos autos, dizendo-se inconformada com a sentença do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Setúbal, de 17/07/2001, que negou provimento ao recurso interposto do despacho do Chefe de Repartição de Finanças de Setúbal que decidiu, contrariando pretensão da recorrente, considerar vencidas todas as prestações em que havia sido autorizado o pagamento da dívida exequenda, ordenar o prosseguimento da execução e indeferir o seu pedido de levantamento da penhora de bens móveis efectuada nos mesmos autos, dele recorre para este Supremo Tribunal Administrativo, pretendendo a revogação do decidido.

2. Nas suas alegações a recorrente refuta o decidido, argumentando, entre tudo o mais que à economia da questão suscitada não interessa referir, que a sua pretensão de pagamento em prestações da dívida exequenda “foi deferida, tendo-lhe sido autorizado o pagamento em 36 prestações, pelo despacho do chefe de repartição de finanças, de 12 de Maio de 2000, nos termos e ao abrigo do Despacho n.º 17/97 - XII, de 14/03/97 de S.E.S.E.A.F” e que “este Despacho estabelece regimes diversos dos que decorrem dos art.ºs 279º e sgs. do CPT quanto a aspectos essenciais, nomeadamente no que respeita ao início do plano, vencimento da 1.ª prestação, falta de pagamento de prestações, comunicação do incumprimento e seus efeitos e comunicação do prazo prescricional (n.ºs 6º, 15º e 16º das alegações).

3. A Fazenda Pública não contra-alegou.

4. Por despacho do relator foi suscitada a questão prévia da incompetência em razão da hierarquia deste Supremo e determinada a audição das partes nos termos do art.º 704º n.º 1 do C. P. Civil.

5. Nenhuma delas respondeu ao convite efectuado, limitando-se a recorrente a requerer apenas a remessa dos autos ao Tribunal Central Administrativo.

Com os vistos dos senhores juizes adjuntos cumpre decidir.

*B - A fundamentação.*

6. Da questão prévia da incompetência hierárquica.

Como decorre dos art.ºs 101º e 102º do C. P. Civil e 3º da L.P.T.A. a competência do tribunal é de conhecimento ocioso e prioritário em relação ao das demais questões.

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

Por seu lado, resulta do disposto no art.º 41º n.º 1 al. a) do mesmo E.T.A.F. que a competência para conhecer destes recursos cabe à Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo quando os mesmos tenham por fundamento matéria que não seja exclusivamente de direito, ou seja, portanto, matéria de facto.

A questão da competência do tribunal é um *prius* em relação a todas as demais questões que se suscitem no recurso e tem de ser encarada apenas à luz das afirmações feitas nas conclusões das alegações, pois é nelas que o recorrente tem de condensar as causas de pedir a que atribui a susceptibilidade jurídica, segundo a sua óptica, de determinar uma solução da causa diferente da decidida ou ditada na decisão recorrida, independentemente da pertinência, merecimento ou acerto jurídico que tenham as afirmações de facto aí vertidas, ou seja, da sua idoneidade jurídica para justificar a solução pretendida, no confronto do direito aplicável com a factualidade dada por assente na decisão recorrida.

É que este é um aspecto que diz respeito já ao conhecimento do objecto do recurso e o tribunal não pode entrar na sua apreciação, pois tal representaria antecipar um juízo sobre a solução da questão de direito que só poderá ser emitido pelo tribunal que estiver já julgado competente.

Sendo assim, a questão de saber se o recurso tem ou não por exclusivo fundamento matéria de direito devolve-se na de apurar se a recorrente faz, nas conclusões das suas alegações, a afirmação de qualquer facto contra ou para além dos que constam da decisão recorrida.

E o critério jurídico <sup>(1)</sup> para avaliar se as afirmações feitas nas conclusões, *para além ou contra o que se diz na decisão recorrida*, enformadas dentro do princípio dispositivo, traduzem uma questão de facto ou uma questão jurídica, é o de apurar se elas apelam a normas ou princípios jurídicos que tenham sido pretensamente violados ou 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. Ora, analisadas as alegações da recorrente constata-se que esta estriba a sua pretensão num despacho que identifica como sendo o Despacho n.º 17/97 - XII, de 14/03/97 de S.E.S.E.A.F cujo completo conteúdo não consta do probatório da decisão recorrida, limitando-se esta a citar, apenas, o que tem por um dos seus excertos de cuja consideração fez resultar a improcedência da pretensão autor.

Não se estando perante um acto normativo que esteja incluído em qualquer das categorias a que se refere o art.º 112º da Constituição da República Portuguesa e cuja publicidade é obrigatória nos termos do art.º 119º da mesma lei fundamental e é assegurada pela sua publicação no Diário da República, sob pena de ineficácia jurídica, e em relação aos quais, uma vez satisfeita esta exigência constitucional, não poderá ser invocado o seu desconhecimento, haverá a existência e conteúdo do acto administrativo em causa de ser demonstrado nos autos. Numa tal situação, a estatuição autoritária administrativa (ainda que de conteúdo genérico ou até normativa) estabelecida pelo acto tema natureza de um facto estabelecido por força da vontade da autoridade administrativa e enquanto tal ele corresponde a um acontecimento histórico (histórico-jurídico) que carece de ser provado nos autos.

<sup>(1)</sup> Emergente, entre outros, dos art.ºs 511º n.º 1, 653º, 655º, 657º, 659º, 646º n.º 4, 722º n.ºs 1 e 2 e 729º n.º 2 do C. P. Civil.

Não cabe, pois, a este Supremo Tribunal conhecer do conteúdo desse alegado despacho, pelo que o recurso não tem por exclusivo fundamento matéria de direito.

*C - A decisão.*

7. Destarte, atento tudo o exposto, acordam os juízes deste tribunal em julgá-lo hierarquicamente incompetente para reconhecer do recurso, sendo competente a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, para quem, desde já, se ordena a remessa dos autos em deferimento do já requerido pela recorrente.

Custas pela recorrente, com € 100,00 de taxa de justiça e procuradoria de 50%.

Lisboa, 4 de Dezembro de 2002. — *Benjamim Rodrigues* (relator) — *Fonseca Limão* — *Ernâni Figueiredo*.

## Acórdão de 4 de Dezembro 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 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, n.º 1, al. a), do ETAF.*

Recurso nº 844/02. Recorrente: Câmara Municipal da Póvoa de Varzim. Recorrido: Joaquim da Costa Carvalho. Relator: Ex.<sup>mo</sup> Conselheiro Dr. Alfredo Madureira.

Em conferência, acordam 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 julgou procedente por provado o recurso contencioso deduzido por Joaquim da Costa Carvalho, nos autos convenientemente identificado, contra liquidação da taxa municipal de urbanização no valor de 9.277.000\$00, dela interpôs recurso para este Supremo Tribunal Administrativo a Câmara Municipal da Póvoa de Varzim.

Apresentou tempestivamente as respectivas alegações de recurso jurisdicional, formulando as pertinentes conclusões - cfr. fls. 276 a 278 -, que aqui se dão por integralmente reproduzidas para todos os efeitos legais.

Não foram apresentadas contra-alegações.

E, neste Supremo Tribunal, o Ex.<sup>mo</sup> 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. 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 7ª 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 704º do CPC -, nada disse.

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.

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 ao arrepio do probatório fixado, que

*"7. É inegável que o edifício cuja construção foi licenciada a Joaquim da Costa Carvalho beneficiou da utilização de todo um conjunto de infra-estruturas urbanísticas - rede viária, rede de drenagem de esgotos domésticos e de colectores pluviais, rede eléctrica, iluminação pública, recolha e tratamento de lixo, etc..."*

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, deste Supremo Tribunal Administrativo para dele conhecer.

E que, nos termos das aplicáveis e invocadas disposições legais, seja antes para tanto hierarquicamente competente 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 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, 167 do CPT, e 280º do CPPT,

Acordam os Juízes desta Secção em julgar procedente a "questão prévia" suscitada pelo Ex.<sup>mo</sup> 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.

Sem custas, por delas estar isenta a Recorrente Câmara Municipal.

Lisboa, 4 de Dezembro de 2002. — *Alfredo Madureira* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Almeida Lopes* (vencido, pois voto pela competência do STA).

## Acórdão de 4 de Dezembro de 2002.

### Assunto:

*Execução fiscal. Credor com garantia real. CGD. Falta de notificação do acto da venda. Anulação do acto.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- I — *A falta de notificação da venda ao credor com garantia real não determina a anulação da venda efectuada quando o exequente não haja sido o exclusivo beneficiário da mesma.*
- II — *Desta regra se desviava o regime aplicável à CGD, antes da entrada em vigor do DL 287/93, porquanto do elenco das regalias de que usufruía esta entidade encontrava-se a de beneficiar da cominação da anulação da venda cujo despacho de ordem não lhe fosse notificado em processos em que fosse exequente ou reclamante.*

Recurso nº 882/02. Recorrente: Caixa Geral de Depósitos, SA; Recorrida: Fazenda Publica; Relator Exm<sup>o</sup>. Cons<sup>o</sup>. Dr. Ernâni Figueiredo.

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

Inconformada com o acórdão do TCA que negou provimento ao incidente da anulação da venda a António Jorge Martins de Araújo Gomes na execução fiscal instaurada contra Paulo Jorge Nuncio Correia, veio a Caixa Geral de Depósitos, SA recorrer concluindo a sustentar que:

- a Rte. concedeu ao executado e esposa um empréstimo, garantido por hipoteca, para aquisição da fracção penhorada sendo por isso credora hipotecária, com garantia real e nessa qualidade deveria ter-lhe sido notificado o despacho que ordenou a venda da fracção, designou a data e fixou o seu valor, de acordo com os arts. 321<sup>o</sup> do CPT e 4<sup>o</sup> do DL nº 33.276, de 24.11 de 1943;

- a falta de notificação da Rte. levou a que a fracção fosse vendida por um valor muito inferior ao real, ficando lesados a recorrente, o Estado exequente e o próprio executado e ainda fere de nulidade todos os actos que se seguiram ao despacho que marcou a venda, nos termos do art. 251<sup>o</sup>/1/a) e 2 do citado Código e 193<sup>o</sup> e ss. do CPC;

- é unânime a jurisprudência do Supremo Tribunal de Justiça e ainda do Tribunal Constitucional no sentido da nulidade da venda cujo despacho que a ordenou não tenha sido notificado à Rte. e a todos os credores com garantia real;

- a Rte. tem legitimidade para arguir a nulidade da venda e exerceu esse seu direito atempadamente, quer se entenda tratar-se de nulidade de natureza material ou processual;

- ao não atender ao requerido julgando improcedente e não provada a sua pretensão de ver anulada a venda e condenando-a nas custas do incidente, violou o acórdão recorrido as disposições acima citadas, pelo que não deverá manter-se;

- também no que às custas se refere, é exagerado o valor da taxa de justiça aplicado;

Não houve contra-alegação.

O Exm<sup>o</sup> Magistrado do M<sup>o</sup>P<sup>o</sup> é de parecer que a CGD, pessoa colectiva de direito público, dotada de autonomia administrativa e financeira, usufruindo do benefício da cominação da anulação da venda cujo despacho de ordenação não lhe seja notificado em processos em que seja exequente ou reclamante, conforme dispõe o art. 18<sup>o</sup>/3 do DL nº 693/70, de 31.12. A falta de cumprimento de tal formalidade, verificável nos autos, acarreta necessariamente, aquela consequência da anulação de venda pelo que deve ser concedido provimento ao recurso, ficando assim prejudicada a questão relativa ao montante das custas também alegada pela recorrente.

O acórdão recorrido entendeu que a Rte. não se encontrava em qualquer situação prevista nos DL nºs 33.276, de 24.11 de 1943 e 693/70, de 31.12, nem seria interveniente no processo, pelo que não teria de ser notificada do despacho que ordenava a venda. Atento o regime especial estabelecido para a execução fiscal no art. 321<sup>o</sup>, a venda precedia a fase de reclamação de créditos donde seria equivalente ao art. 864<sup>o</sup> do CPC, pelo que a simples situação de credor com garantia real não conferiria à CGD o estatuto de reclamante para quaisquer efeitos, nomeadamente os previstos no art. 882<sup>o</sup> do CPC. Tendo sido notificada para reclamar os seus créditos nos termos do art. 321<sup>o</sup> do CPC, não lhe seria consentido requerer anulação da venda.

Cumpre decidir.

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

A questão colocada pela recorrente, referente à falta de notificação do despacho que ordenou a venda na execução, que, a seu ver, lhe era devida, tinha sido decidida desfavoravelmente no tribunal recorrido.

O tribunal denegou-lhe o direito a ser notificada da praça por a sua qualidade ser somente a de credor hipotecária, que não a de exequente ou reclamante, acrescentando que aquela sua qualidade não lhe conferia legitimidade para pedir a anulação da venda executiva com o fundamento previsto na 1<sup>a</sup> parte do nº 1 do art. 908<sup>o</sup> do CPC.

A recorrente CGD buscou abrigo à sua pretensão no preceituado no art. 321<sup>o</sup> do CPT e art. 4<sup>o</sup> do DL 33 276, de 24.11.43.

Perante os dados da decisão recorrida, a situação da recorrente é, simplesmente, a de credora com garantia real (hipotecária), que não de exequente ou reclamante.

Na vigência do CPT, no processo de execução fiscal, enquanto que a citação dos credores preferentes, titulares de garantia real sobre os bens penhorados, ocorria no momento posterior à penhora e junção da certidão de encargos e antes da venda (art. 321<sup>o</sup>), já a consequente convocatória de credores, reclamação de créditos, verificação e graduação tinham lugar posteriormente à venda dos bens (art. 329<sup>o</sup> e sgs).

Daí que a exigência da qualidade de reclamante para legitimar a pretensão à notificação em causa seja irrelevante, pois não se pode exigir do interveniente processual uma qualidade que o rito ainda não proporcionou.

Se por este lado da lei não se levanta obstáculo à pretensão da recorrente, o mesmo não se dirá relativamente à norma do nº 3 do art. 864<sup>o</sup> do CPC, que se revela aplicável à situação, quer *ex vi* da

al. f) do art. 2º do CPT, quer perante a analogia da falta de notificações para a venda com a falta de citações na perspectiva do conhecimento da venda pelos credores e do efeito da falta deste na validade da mesma <sup>(1)</sup>

O preceito dispõe que a falta de citação dos credores nas condições do recorrente não importa a anulação das vendas efectuadas *das quais o exequente não haja sido exclusivo beneficiário*, que é a situação dos autos, em que com a exequente F<sup>ª</sup>P<sup>ª</sup> concorre outro beneficiário - próprio comprador. E para o efeito em causa é de considerar que a pessoa deste, como também de qualquer outro credor que viesse a ser pago pelo produto da alienação, retiraria o *exclusivo* ao benefício do exequente <sup>(2)</sup>.

Assim, a falta de notificação da venda ao credor com garantia real não determina a anulação da venda efectuada quando o exequente não haja sido o exclusivo beneficiário da mesma.

Se deste modo se passam as coisas para a generalidade dos credores com garantia real, o mesmo não acontecia com a então privilegiada CGD, pessoa colectiva de direito público até à vigência do DL 287/93, de 20.8, diploma que a veio converter em sociedade anónima de capitais exclusivamente públicos.

Dentro do elenco das regalias de que usufruía esta entidade encontrava-se a de beneficiar da cominação da anulação da venda cujo despacho de ordem não lhe seja notificado *em processos em que (...) seja exequente ou reclamante* (art. 18º/3 do DL 693/70, de 31.12), assim como antes, ao tempo da vigência do art. 4º do DL 33 276, de 24.11.43, a mesma gozava da prerrogativa conferida por este preceito.

Ora, aconteceu que o mencionado diploma DL 287/93 revogou o DL 693/70 (art. 9º/1/ b), e com essa revogação extinguíram-se as referidas regalias.

Embora as execuções pendentes ao tempo da entrada em vigor do diploma tenham continuado a reger-se pelas regras de processo vigentes nessa data (nº 5 do referido art. 9º), esta norma transitória não se aplica ao caso dos autos pois estes foram instaurados em Outubro de 1993.

Assim, não é de anular a venda em causa, saindo, deste modo, protegido o interesse do comprador e os objectivos a esse interesse ligados.

Quanto à questão sobre custas, não se vê alegado qualquer fundamento para considerar exagerado o valor fixado, que está dentro dos limites legais.

Termos em que se nega provimento ao recurso.

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

Lisboa, 4 de Dezembro de 2002. — *Ernâni Figueiredo* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Alfredo Madureira*.

<sup>(1)</sup> Cf., no sentido do reconhecimento da dita aplicação no processo fiscal da regra referida, Acs. deste tribunal nºs 12084 e 12139, ambos de 24.4.90, e 23323, de 11.3.98.

<sup>(2)</sup> Cf., neste aspecto, Manual de Acção Executiva, Lopes Cardoso, p. 501, 3ª ed.

## Acórdão de 4 de Dezembro de 2002.

### Assunto:

*Recurso jurisdicional per saltum. Alegação de factos. Competência do Supremo Tribunal Administrativo.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*Invocando o recorrente, nas conclusões das suas alegações de recurso jurisdicional directamente interposto para o Supremo Tribunal. Administrativo de decisão de um tribunal tributário de 1.ª instância, factos que este último não deu como provados, o recurso não versa, exclusivamente, matéria de direito, não sendo o Supremo Tribunal Administrativo competente, em razão da hierarquia, para o apreciar.*

Recurso nº 900/02. Recorrente: a Fazenda Pública. Recorrida: Sondagens e Fundações A. Cavaco, Lda. Relator: o Exmo. Juiz Cons. Dr. Baeta de Queiroz:

1.1. A FAZENDA PÚBLICA recorre da sentença do Mmº. Juiz da 2.ª Secção do 1º Juízo do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa que julgou procedente a parcial impugnação da liquidação de imposto sobre o valor acrescentado (IVA) relativo ao ano de 1990, deduzida por SONDAGENS E FUNDAÇÕES A. CAVACO, LDA., com sede em Lisboa.

Formula as seguintes conclusões:

”1) A recorrida forneceu à ”Kenting”, empresa inglesa, sem estabelecimento em território nacional, o equipamento necessário e respectivo pessoal técnico especializado para a execução de uma obra de prospecção e pesquisa de petróleo no subsolo português, não liquidando Iva por considerar-se abrangida pelo nº 7 do artº 6º do Civa.

2) O douto aresto decidiu nessa esteira, considerando estarem reunidos os requisitos indispensáveis para que a situação em causa seja enquadrada no nº 7 do artº 6º do Civa com referência às alíneas f) e i) do nº 6 desse mesmo preceito legal.

3) Salvo o devido respeito, na douda sentença fez-se errada interpretação do segmento normativo sobreredito aplicando-o, inadequadamente, à situação *sub judice*. Com efeito,

4) as prestações de serviços efectuadas pela recorrida, por estarem relacionadas com obras realizadas em subsolo português e, considerado este um imóvel, estão sujeitas a tributação em Portugal [alínea a) do nº 5 do artº 6º do Civa].

5) As prestações de serviços traduzidas em fornecimentos e cedência de pessoal, efectuadas por empresa nacional a empresa estrangeira, sem representante ou estabelecimento estável em Portugal, destinados a ser incorporados numa obra em território nacional, consideram-se localizadas em território português e, consequentemente, estão sujeitas a tributação em Iva, quer respeitem a imóveis quer a móveis.

6) Ao entender-se no douto aresto de forma diversa, violou-se o disposto na alínea a) do nº 5 do artº 6º do Civa.

7) No que tange ao diferencial de 10.316\$00, há que referir que esse valor se refere a deduções indevidas efectuadas no mês de Dez/90 que, por lapso, não foi considerado no ponto 1 das conclusões do



relatório da fiscalização, onde em vez de 110.214\$00 deveria constar 120.530\$00, mas que se encontra discriminado no Anexo VI, não havendo, portanto, qualquer diferença a ser corrigida (vide penúltimo e último parágrafo de fls. 22 dos autos)”.

1.2. A recorrida contra-alega, defendendo que não deve tomar-se conhecimento do recurso ou, pelo menos, deve negar-se-lhe provimento, concluindo assim:

”1) No que se refere à invocada falta de liquidação de IVA, por parte da ora recorrida, no valor de Esc. 7.624.354\$00, pelas prestações de serviços à sociedade *KENTING*, a situação em causa reúne os requisitos indispensáveis para ser enquadrada no n.º 7 do art. 6.º do CIVA, com referência às alíneas f) e i) do n.º 6 desse mesmo preceito legal, **não havendo por isso lugar a tributação destas prestações de serviços, pelo que deve ser mantida a decisão do tribunal “ad quo”**.

2) E no que respeita à liquidação adicional de IVA de Esc. 10.316\$00, refira-se que esta recaiu sobre o valor errado de Esc. 68.176\$00 e não sobre o quantitativo certo de Esc. 57.860\$00, **não havendo igualmente qualquer fundamento para tal liquidação adicional, pelo que deve também ser mantida a decisão do tribunal “ad quo” de anulação dessa liquidação**.

NESTES TERMOS,

Deverá esse Venerando Tribunal abster-se de conhecer do presente recurso ou, se assim não se entender, ser-lhe negado provimento (...).”

1.3. O Exm.º Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal não se pronunciou sobre o recurso no prazo legal.

1.4. O relator do processo emitiu parecer em que aventou a incompetência do Tribunal, em razão da hierarquia, para apreciar o recurso, por este se não fundar, exclusivamente, em matéria de direito, face ao conteúdo das conclusões 1), 5) e 7) das alegações da recorrente.

1.5. Esta, notificada do aludido parecer, admite que seja como entende o relator, logo requerendo a remessa do processo ao Tribunal Central Administrativo, se este Supremo Tribunal Administrativo vier a declarar a sua incompetência.

1.6. O processo tem os vistos dos Exm.ºs. Adjuntos.

2. Vem fixada a factualidade seguinte:

Na sequência de fiscalização tributária à contabilidade da ora impugnante foi liquidado adicionalmente IVA, referente ao ano de 1990, no valor de esc. 7.937.670\$00, a que acresciam 3.125.038\$00 de juros compensatórios, num total de esc. 11.062.708\$00, como resulta dos docs. de fls. 10 a 12, aqui dados por reproduzidos;

2. De acordo com a Administração Fiscal, parte da quantia referida no ponto anterior teve por fundamento a ”Falta de liquidação de IVA em prestações de serviços localizadas no território nacional ao abrigo da alínea a) do n.º 5 do art.º 6.º do CIVA e incorrectamente enquadradas pelo contribuinte no n.º 7 do art.º 6.º, no total de esc. 7.624.354\$00...”, como resulta do doc. de fls. 12;

3. Em 14 de Fevereiro de 1990 foi celebrado um contrato entre as sociedades ”Kenting Drilling Services Limited (Kenting)” e ”Teredo Petroleum P.L.C.”, em que a primeira em regime de empreitada se compromete a realizar as operações de pesquisa de petróleo no subsolo português, por conta da segunda, detentora de concessão de exploração desse mineral, como resulta dos docs. de fls. 48 e 49 a 101, aqui dados por reproduzidos, bem como dos depoimentos das testemunhas inquiridas;

4. No âmbito da prossecução do contrato referido no ponto anterior a ora impugnante alugou à sociedade ”Kenting” diverso equipamento

e pôs à disposição daquela algum pessoal seu, como resulta do depoimento das testemunhas inquiridas e do doc. de fls. 48;

5. O equipamento e pessoal, referidos no ponto anterior, foram geridos e supervisionados pela sociedade ”Kenting”, como resulta do depoimento das testemunhas inquiridas e do doc. de fls. 48;

6. A sociedade ”Kenting” é uma pessoa colectiva domiciliada em Inglaterra, com o registo inglês n.º 1211654 e com o seguinte número de contribuinte desse país - 282216862, como resulta do constante da alínea h), do art.º 4.º da petição inicial, que em momento algum foi posto em causa, e do doc. de fls. 48;

7. No ponto 3 da parte VI - CONCLUSÕES, da informação elaborada na sequência da visita de fiscalização à impugnante refere-se: ”3 - Falta de liquidação de IVA por errado enquadramento na verba 3.6 da Lista II no valor de esc. 57.860\$00 (anexo X e ponto 2.2.2. da parte IV desta informação)”, como consta do doc. de fls. 12;

8. Na notificação da liquidação adicional indicada em 1, faz-se referência à verba de esc. 68.176\$00, referente ao mês de Dezembro de 1990, sendo certo porém com tal notificação era acompanhada pelo doc. de fls. 12, como resulta do doc. de fls. 11;

9. A ora impugnante tem a sua sede em Portugal, na Av. Eng. Duarte Pacheco, n.º 21 - 2.º, em Lisboa, vd. fls. 2 e 18”.

3.1. Notou-se, no parecer do relator referido nos pontos 1.4. e 1.5, supra, que a recorrente afirma, ”nas conclusões 1) e 5) das suas alegações, que a sociedade ”Kenting” é uma ”empresa inglesa, sem estabelecimento em território nacional”, onde não tem, também, representante”.

Dizendo, na conclusão 7), ”que o diferencial de 10.316\$00 se refere ”a deduções indevidas efectuadas no mês de Dez/90 que, por lapso, não foi considerado no ponto 1 do relatório da fiscalização, onde em vez de 110.214\$00 deveria constar 120.530\$00”.

Dos factos invocados naquele primeiro grupo de conclusões pretende retirar um efeito jurídico: sendo a sociedade referida estrangeira, sem estabelecimento estável nem representante em Portugal, as prestações de serviços pela recorrida consideram-se feitas em território português e estão, aqui, sujeitas a IVA.

Do facto invocado na conclusão 7) - que só por lapso consta do relatório da fiscalização a quantia de 110.214\$00, em lugar de 120.530\$00 - retira que não há qualquer diferença a ser corrigida, face à discriminação constante do anexo VI”.

Continuou o parecer considerando que ”este circunstancialismo de facto não foi considerado na sentença em apreço, onde nada se diz sobre a existência, ou não, de estabelecimento estável, ou de representante, da sociedade ”Kenting” em Portugal, como nada se diz sobre as razões - lapso, ou outra -, por que do relatório da fiscalização consta 110.214\$00, e não 120.530\$00”.

Daí que ao relator se afigurasse ”que a recorrente controverte o julgamento sobre a factualidade feito pela instância, invocando factos que a sentença recorrida não estabeleceu”, 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”.

Com efeito, é como adiantou o relator do presente processo.

Com as transcritas afirmações de factos que a sentença impugnada não deu como provados, a recorrente põe em causa, por defeito,

o modo como a instância julgou a factualidade pertinente para a decisão da causa, o que faz com que o objecto do recurso se não restrinja a matéria de direito, antes alcançando, também, matéria de facto.

E a consequência é não ser este, 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.

Conforme é jurisprudência uniforme deste Tribunal, para saber se o recurso versa, ou não, exclusivamente, matéria de direito, e, consequentemente, estabelecer qual dos tribunais superiores é o competente para o decidir, tudo o que importa é verificar 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, perante às apontadas 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 o processo será remetido, oportunamente, de acordo com o que antecipadamente foi requerido.

Sem custas.

Lisboa, 4 de Dezembro de 2002. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Benjamim Rodrigues* — *Fonseca Limão*.

## Acórdão de 4 de Dezembro de 2002.

### Assunto:

*Dívidas à Segurança Social. Prescrição. Interrupção do prazo.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*No CPCI era de 20 anos o prazo prescricional, o qual foi encurtado para 10 anos pelo Código de Processo Tributário. Tal prazo é interrompido pela instauração de execução fiscal mas retoma a contagem se o processo estiver parado por mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte.*

Recurso nº 1061/02. Recorrente: Renato Moreira Santos. Recorrida: a Fazenda Pública. Relator: o Exmo. Juiz Cons. Dr. Vítor Meira.

Renato Moreira dos Santos deduziu no Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Coimbra oposição à execução em que era devedora "Cam-

pimar - Fábrica de Caravanas, Lda.", que contra si reverteu, invocando a prescrição das dívidas.

Por sentença do Mº Juiz daquele tribunal foi a oposição julgada improcedente.

Informado com tal decisão, dela recorreu o oponente para este Supremo Tribunal Administrativo, pedindo a sua revogação, formulando as seguintes conclusões:

1 - As dívidas à Segurança Social, cujo pagamento foi exigido ao ora executado por reversão, dizem respeito aos anos de 1979 a 1982, inclusive.

2 - A devedora Campimar, Lda., foi interpelada para pagar no processo de execução fiscal n.º 3344-98/7000880 da Repartição de Finanças de Cantanhede em 17 de Março de 1983;

3 - Também o administrador da massa falida da Campimar, Lda, foi "citado" em 16 de Maio de 1984 para pagar aquela importância;

4 - Desde esta data - 16 de Maio de 1984 - até à data de citação do ora executado por reversão, em 17 de Novembro de 1998, o processo executivo manteve-se parado;

5 - A decisão recorrida violou, assim, o disposto no artº 326º do Código Civil, na medida em que ao acto interruptivo da prescrição, que foi a "citação" do administrador da massa falida da devedora Campimar começou a correr novo prazo prescricional, que findou em 16 de Maio de 1994, ou seja, mais de quatro anos antes do executado por reversão ter sido citado para pagar ou deduzir oposição;

6 - Termos em que a presente oposição deverá ser julgada procedente e, em consequência, o processo de execução fiscal mandado arquivar, revogando-se, consequentemente, a decisão recorrida, no que V. Ex.as farão, como sempre, JUSTIÇA.

Contra-alegou a Fazenda Pública no sentido da manutenção da sentença recorrida, negando-se provimento ao recurso.

Pelo Exmo. Magistrado do Ministério Público foi emitido parecer no sentido do provimento do recurso por ocorrer a prescrição quanto a todas as contribuições em dívida.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

A sentença recorrida considerou provados os seguintes factos:

1. A dívida exequenda respeita a contribuições do C.R.S.S. de Coimbra, no montante de 4.014.571\$00.

2. conforme consta da certidão de dívidas nº 152/83.

3. A certidão de dívida foi extraída em 18 de Junho de 1983, pelo CRSS de Coimbra, por dívidas dos anos de 1979, 1980, 1981 e 1982 da empresa Campimar - Fábrica de Caravanas, Lda.

4. Em 8 de Julho de 1983 foi instaurada a presente execução.

5. No dia 16 de Maio de 1984 foi "citado" o administrador da massa falida para efectuar o pagamento da dívida e acrescido.

6. Contudo o pagamento não chegou a ser efectuado.

Assentes tais factos apreciemos o recurso.

A única questão a decidir é a da ocorrência ou não da prescrição no caso vertente porquanto a prescrição é fundamento de oposição (artigos 176º al. a) do CPCL, 286º al. d) do Código de Processo Tributário e 204º al. d) do Código de Procedimento e Processo Tributário). As dívidas em causa respeitam a contribuições para a Segurança Social. No âmbito do CPCI era de 20 anos o prazo de prescrição de dívidas ao Estado relativas a contribuições e impostos. Com a publicação do Código de Processo Tributário tal prazo passou a ser de 10 anos contados desde o início do ano seguinte àquele em

que tiver ocorrido o facto tributário, interrompendo-se o prazo em caso de reclamação, recurso hierárquico, impugnação ou instauração da execução, recomeçando a correr o prazo se o processo estiver parado mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte (artigo 34º). Por seu turno a Lei Geral Tributária prescreve, no seu artigo 48º, que as dívidas tributárias prescrevem no prazo de 8 anos contados, nos impostos periódicos, do termo do ano em que se verificou o facto tributário, nos de obrigação única, a partir da data do facto tributário. Considera ainda que a interrupção relativa ao devedor produz efeitos quanto ao responsável subsidiário se a sua citação no processo de execução fiscal for efectuada após o 5º ano posterior ao da liquidação. Mas tal regime quanto ao responsável subsidiário, sendo instituído "ex novo", não pode ser aplicado retroactivamente nem ser entendido como interpretativo. Embora as dívidas à Segurança Social não sejam impostos, elas estão sujeitas aos mesmos prazos e regime por força do artigo 14º do DL 103/80 de 9 de Maio.

Apreciando agora o caso concreto constata-se que as dívidas em causa respeitam aos anos de 1979 a 1982, que a execução foi instaurada em Julho de 1983 e que o administrador da massa falida foi citado em Maio de 1984, não tendo sido efectuado o pagamento. Temos assim que por força da instauração da execução em 1983 se interrompeu o prazo prescricional, recomeçando o mesmo a correr em Maio de 1985, isto é, um ano após a paragem, sem que tal tenha resultado de facto imputável ao contribuinte. Sendo de 10 anos o prazo prescricional aplicável, já se encontra largamente ultrapassado tal prazo relativamente a todas as dívidas. Assim sendo terá a oposição que proceder.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência neste Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, assim se revogando a sentença recorrida.

Sem custas.

Lisboa, 4 de Dezembro de 2002. — *Vitor Meira* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Benjamim Rodrigues*.

## Acórdão de 4 de Dezembro de 2002.

### Assunto:

*Oposição. Ilegalidade concreta da liquidação.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*Não pode a oposição fundamentar-se na ilegalidade concreta da liquidação sempre que o acto tributário da liquidação possa ser contestado no processo de impugnação.*

Recurso n.º 1087/02. Recorrente: João António Mataloto Freira; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: o Ex.mo Juiz Cons.º Dr. António Pimpão.

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

1. João António Mataloto Freira recorre da sentença que, no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Setúbal indeferiu liminarmente a oposição.

Alegou formulando as seguintes conclusões:

1- Foi invocado, para fundamentar a oposição, o vício da alínea a) do artº 286º do CPT, actualmente inserto no nº 1 a) do artº 204º do CPPT.

2- Ora, nos termos do nº 1 b) do artº 291º do CPT, actualmente nº 1 b) do 209º do CPPT, tendo sido alegado algum dos fundamentos do artº 286º, ou seja do 204º nº 1 do CPPT, não é possível o indeferimento liminar.

3- Ora, a decisão em recurso apenas refere não ser admissível a oposição nos termos do artº 204º e 209º do CPPT, o que como se referiu impede o indeferimento liminar.

4- A decisão proferida violou pois o disposto nos art.ºs 286º e 291º do CPT e artº 204º e 209º do CPPT, bem como no artº 668º nº 1 c) e d) do C.P.C. aplicável por força do disposto no artº 2º f) do C.P.T.

2. A decisão recorrida afirma, em síntese, o seguinte:

O ora recorrente deduziu a presente oposição contra a execução fiscal instaurada pela Repartição de Finanças de Palmela, sustentando que não existe fundamento para a alteração do seu rendimento tributável, já que não efectuou as vendas que lhe são atribuídas pelo que teria havido erro na quantificação e qualificação dos seus rendimentos e vício da fundamentação, que levariam à ilegalidade da liquidação.

Questiona o recorrente a legalidade da liquidação concreta da dívida exequenda o que não pode ser discutido e apreciado nesta sede processual.

Esta liquidação pode ser apreciada numa fase prévia pois que, nos termos do artº 204º nº 1 al. h) do C. Procedimento e Processo Tributário, a discussão da ilegalidade concreta da liquidação da dívida exequenda só é admissível como fundamento de oposição à execução se a lei não assegurar outro meio de impugnação judicial dessa liquidação.

No caso em apreço, a lei assegura e assegurava esses meios de defesa (cfr. artº 120º do C. P. Tributário e artº 99º do C. Procedimento e de Processo Tributário).

Não tendo usado esses meios ou tendo-os usado sem sucesso é irrelevante para esta sede, não podendo ter nova oportunidade para o fazer o que é impedido pelo artº 204 nº 1 al. h) do CPPT.

Conclui que não havendo fundamento legal para a procedência desta oposição deve ser liminarmente rejeitada ao abrigo do disposto no art.º 209º nº 1 al. b) do C.P.P.T.

3. Contra o assim decidido insurge-se o recorrente, se bem entendemos o seu pensamento, sustentando, em síntese, que foi invocado, para fundamentar a oposição, o vício da alínea a) do artº 286º do CPT, actualmente inserto no nº 1 a) do artº 204º do CPPT pelo que, nos termos do nº 1 b) do artº 291º do CPT, actualmente nº 1 b) do 209º do CPPT, tendo sido alegado algum dos fundamentos do artº 286º, ou seja do 204º nº 1 do CPPT, não é possível o indeferimento liminar.

Como a decisão em recurso apenas refere não ser admissível a oposição nos termos do artº 204º e 209º do CPPT, o que como se referiu impede o indeferimento liminar, violou a mesma decisão proferida o disposto nos nºs 286º e 291º do CPT e artº 204º e 209º do CPPT, bem como no artº 668º nº 1 c) e d) do C.P.C. aplicável por força do disposto no artº 2º f) do C.P.T.

E nas alegações (fls. 45) afirmou, ainda, o recorrente que havia sustentado a inexistência do imposto ou não estar autorizada a sua cobrança pelo que não podia a oposição ser liminarmente indeferida.

Entendeu a sentença recorrida que não pode questionar-se, em sede de oposição, a legalidade concreta da liquidação da dívida exequenda.

E nos termos do artº 286º al. 1 a) do CPT ou 204º 1 a) do CPPT a oposição pode ter por fundamento a «inexistência do imposto, taxa ou contribuição nas leis em vigor à data dos factos a que respeita a obrigação ou não estar autorizada a sua cobrança à data em que tiver ocorrido a respectiva liquidação».

É certo que na situação concreta dos presentes autos o recorrente invoca estes preceitos normativos mas substancia-os com a afirmação de que o ora recorrente não efectuou as vendas que lhe são atribuídas e que apenas efectuou as vendas cujas facturas se encontram nos autos.

Pelo que invocando é certo a mencionada ilegalidade em abstracto fundamenta-a materialmente com a ilegalidade em concreto da liquidação.

Resta por isso concluir, acompanhando a decisão em apreciação, que questiona o recorrente a legalidade concreta da dívida que, nos termos expostos, não se enquadra no fundamento da alínea a) do indicado preceito normativo.

E na situação dos autos igualmente não cabe tal fundamento na al. g) do citado artº 286º do CPT ou h) do artº 204º do CPPT.

Com efeito nos termos destes preceitos normativos pode a oposição ter por fundamento a "ilegalidade da liquidação da dívida exequenda, sempre que a lei não assegure meio judicial de impugnação ou recurso contra o acto de liquidação".

De acordo com estes preceitos a ilegalidade da liquidação só pode servir de fundamento à oposição quando ao executado não tiver sido facultada a possibilidade de reagir contra o acto da liquidação mediante impugnação ou recurso.

Assegurando a lei tal possibilidade de impugnação ou recurso conatos do acto de liquidação restará ao interessado esta via.

Pretendeu o legislador, com estes mencionados preceitos normativos que a ilegalidade em concreto da dívida exequenda só permitisse fundamentar a oposição à execução quando, na falta de disposição legal, o executado não pudesse reagir contra o acto de liquidação servindo-se da impugnação ou do recurso.

Desta forma foi alargado o âmbito da protecção dos administrados no âmbito da execução fiscal em situação paralela à que admitiu o recurso contra quaisquer actos administrativos lesivos, independentemente da sua forma, nos termos do artº 268º da CRP.

Na situação dos autos a oponente pretende discutir a legalidade da liquidação do IVA em apreciação pelo que o podia fazer em sede de impugnação.

Do exposto resulta que a decisão merece ser confirmada.

4. Termos em que se acorda em negar provimento ao presente recurso e em confirmar a sentença recorrida.

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

Lisboa, 4 de Dezembro de 2002. — *António Pimpão* (relator) — *Mendes Pimentel* — *Vitor Meira*.

## Acórdão de 4 de Dezembro de 2002.

### Assunto:

*Fundamentação.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*Um acto está fundamentado quando indica os motivos ou razões da decisão.*

Recurso n.º 1153/02-30, em que são recorrente Irmãos Melo, Lda e recorrida a Fazenda Pública, e em que foi Relator o Exmo. Juiz Conselheiro Dr. Almeida Lopes.

Com fundamento em inconstitucionalidade das normas que permitam a tributação por métodos indiciários, em vício de forma por falta de fundamentação e em falta de notificação da fundamentação, IRMÃOS MELO - Sociedade de Carpintaria e Construção Civil, Lda, com sede em Caselhos, freguesia de Espadanedo, Cinfães, deduziu impugnação judicial contra o acto de liquidação de juros compensatórios de IVA do ano de 1992.

Por sentença de fls. 24 e seguintes, o Tribunal Tributário de Viseu julgou a impugnação improcedente pelo facto de o acto tributário estar fundamentado e não ter sido praticado com base em presunções ou estimativas.

Dessa sentença, a contribuinte recorreu para o Tribunal Central Administrativo, o qual, por acórdão de fls. 214 e seguintes, negou provimento ao recurso, pois voltou a entender que o acto estava fundamentado e que não era caso de tributação por recurso e presunções ou estimativas.

Desse acórdão, a contribuinte recorreu para este STA, tendo apresentado as suas alegações e conclusões de fls. 223 e seguintes, nas quais entende que o acto tributário de juros compensatórios não está fundamentado, fazendo confusão com a liquidação de IVA.

Neste STA, o MºPº emitiu douto parecer nos termos do qual se deve negar provimento ao recurso.

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

Vem dado como provado que está em causa, apenas, um acto tributário de juros compensatórios e não um acto tributário de IVA; que a recorrente foi notificada do acto tributário com fundamentação desenvolvida na Nota de Liquidação; e que foi entregue à recorrente a nota de notificação.

Salvo sempre o devido respeito, mas a recorrente, desde o princípio do processo, labora na confusão entre o acto de liquidação de IVA

e o acto de liquidação de juros compensatórios, sendo certo que este foi impugnado. De nada vale fazer-se afirmações e imputações relativamente a um acto tributário que não foi impugnado, pois nunca os tribunais tributários se podem pronunciar sobre a validade ou invalidade de um acto do qual não houve recurso. De facto, o acto de liquidação de IVA tem sempre de sair incólume neste processo, pois dele não foi interposto recurso.

Resta considerar, exclusivamente, o acto de liquidação de juros compensatórios.

Continua a recorrente a sustentar que este acto enferma de vício de forma por não estar fundamentado.

Mas não tem razão. Como muito bem demonstrou o TCA, contendo a Nota de Liquidação de fl. 9 a quantia do imposto sobre que incidiram os juros, o número de dias, a taxa aplicável e o montante encontrado, bem como lhe tendo sido entregue a cópia do relatório dos Serviços de Fiscalização, donde promana a liquidação do IVA e consequentes juros compensatórios, tal acto encontra-se devidamente fundamentado.

De facto, por meio desta fundamentação a recorrente ficou a saber porque razão foi tributada em juros compensatórios.

Como muito bem se disse nas instâncias, uma questão é a falta de fundamentação geradora de invalidade e outra, completamente diferente, a falta de notificação da fundamentação. Esta é uma condição de eficácia do acto tributário, mas aquela é uma questão de validade.

Deste modo, qualquer irregularidade na comunicação do acto tributário de liquidação de juros compensatórios nunca tinha como consequência a invalidação do acto tributário.

Não há que aludir à constitucionalidade das normas de tributação por métodos indiciários, pois os juros compensatórios não foram calculados com o recurso a esses métodos.

Os recursos contenciosos têm como objecto ou pedido a declaração de invalidade dos actos tributários e não a declaração da sua eficácia.

Nestes termos, improcedendo todas as conclusões das alegações, acordam os juizes deste STA em negar provimento ao recurso e em confirmar o acórdão recorrido.

Custas pela recorrente, com 50 % de procuradoria.

Lisboa, 4 de Dezembro de 2002. — *Almeida Lopes* (relator) — *António Pimpão* — *Mendes Pimentel*.

## Acórdão de 4 de Dezembro 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 1172/02, em que é recorrente José Joaquim Coelho Antunes e recorrida a Fazenda Pública. Relator, o Ex.<sup>mo</sup> Juiz Cons.<sup>o</sup> Dr. António Pimpão.

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

1. José Joaquim Coelho Antunes recorre da sentença que, no Tribunal Tributário de 1.<sup>a</sup> Instância de Santarém, julgou improcedente a impugnação da liquidação de imposto municipal de sisa que identifica.

Alegou formulando as seguintes conclusões:

A — Foi erradamente aplicada a alínea c) do artigo 16.º-A do Código da Sisa, quando deveria ter sido aplicada a alínea b) do mesmo preceito, uma vez que o recorrente não adquiriu nova habitação — apenas deixou de habitar a primeira.

B — Não foi cumprido o n.º 3 do artigo 134.º do Código de Processo Tributário, por falta de notificação ao ora impugnante do teor das informações oficiais juntas aos autos, o que constitui nulidade insanável, nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 119.º do mesmo diploma, aplicável ao tempo.

C — Denegou-se a aplicação da Lei da Amnistia, em situação que o recorrente entende poder dela beneficiar, quanto à coima eventualmente devida e juros compensatórios, relativamente à parte de imposto atempadamente pago por conta.

O EMMP entende que o recurso questiona nas conclusões A) e B) matéria de facto pelo que é este STA incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso.

O recorrente defende que deve entender-se que no presente recurso apenas questiona o direito acrescentando, contudo, que se se considerar hierarquicamente incompetente solicita a remessa dos autos ao TCA.

2. A sentença recorrida fixou o seguinte quadro factual:

1. Por escritura outorgada em 12.3.1984, o Ite declarou adquirir, pelo preço de 1.000.000\$00, para sua residência permanente, a fracção autónoma, designada pela letra E, correspondente ao 1.º andar Frente, do prédio urbano, em regime de propriedade horizontal, inscrito na matriz predial da freguesia de Rio Maior, sob o artigo 4223, com o valor de 1.183.200\$00.

2. O Ite outorgou a escritura identificada em 1. no estado de solteiro, maior, tendo a aquisição em causa beneficiado de isenção de imposto municipal de sisa, ao abrigo do n.º 21 do artigo 11.º do CIMSISDD.

3. No final do ano de 1985, o Ite casou com Alda Maria Machado Vieira Antunes, sob o regime da comunhão de adquiridos.

4. Por escritura outorgada em 26.3.1987, o Ite, além do mais, declarou vender a José Luís Besteiro Noro a fracção autónoma aludida em 1.

5. Mediante escritura datada em 25.3.1987, em que figurou como segunda outorgante “Alda Maria Machado Vieira Antunes, casada sob o regime da comunhão de adquiridos com José Joaquim Coelho Antunes”, esta declarou aceitar comprar, pelo preço de 3.500.000\$00,

a fracção autónoma designada pela letra D (...) do prédio urbano designado por lote 48 (...), omissis na matriz.

6. Pela mesma segunda declarante foi, ainda, dito que a fracção adquirida se destinava à sua habitação própria e permanente.

7. Em 20.3.1987, Alda Maria Machado Vieira Antunes apresentou na RF de Rio Maior declaração para efeitos de isenção de imposto municipal de sisa de acordo com o art. 15º-B do respectivo Código, com relação à aquisição da fracção identificada em 5., mais referindo, em tal documento, não haver beneficiado antes de qualquer isenção das estabelecidas no art.º 11º n.º 12 al. c) e n.º 21 ou da redução prevista no art. 39º-A.

8. Na sequência de fiscalização e procedimento interno, o Ite, em 19.1.1993, foi convidado a, voluntariamente, pagar o imposto municipal de sisa devida, em virtude de, por o ter vendido e haver adquirido outra, haver deixado de habitar a fracção autónoma identificada em 1., tal como resulta do documento/ofício fotocopiado a fls. 10 e que aqui se dá por na íntegra reproduzido, tendo-se deslocado de imediato à RF de Rio Maior para regularizar a sua situação.

9. Em 15.10.1993, na ausência de pagamento, foi efectuada a liquidação de sisa, juros compensatórios e agravamento, nas importâncias respectivas de 118.320\$00, 192.407\$00 e 21.889\$00.

10. Notificado para pagar em 10 dias, o que o Ite não fez, em 11.11.1993, foram as quantias indicadas em 9 debitadas ao tesoureiro da FP, através do conhecimento n.º 538/5, tendo, em 16.11.1993, o Ite efectuado pagamento por conta do imposto, no montante de 81.050\$00.

3. O EMMP entende que o recurso versa, nas transcritas conclusões A e B, matéria de facto, pelo que é este STA incompetente em razão da hierarquia para conhecer o presente recurso.

Notificado o recorrente para se pronunciar sobre esta questão prévia, defende que deve entender-se que no presente recurso apenas questiona matéria de direito. Acrescenta, contudo, que se se considerar este STA hierarquicamente incompetente desde já solicita 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 artigo 21.º4 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 artigo 32.º 1b) 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 artigo 41.º 1 a) do mesmo conjunto normativo que "compete à Secção de Contencioso Tributário (do Tribunal Central Administrativo) conhecer dos recursos de decisões dos tribunais tributários de 1.ª instância, salvo o disposto na al. b) do n.º 1 do artigo 32.º".

Em termos coincidentes com os preceitos acabados de enunciar estabelece o artigo 167.º do CPT que "das decisões dos tribunais tributários de 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 artigo 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 elevada às conclusões das alegações de recurso.

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

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

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

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

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

A competência do tribunal de recurso ou a medida da sua jurisdição afere-se pela matéria levada às conclusões das alegações tal como o recorrente o configura nas ditas conclusões pelo que será em função destas que se averiguará se o mesmo tem por fundamento exclusivo matéria de direito não cabendo, neste momento, emitir juízo ou pronúncia acerca do mérito do recurso, já que tal apreciação caberá ao tribunal que for competente para o apreciar.

Sustenta o recorrente na conclusão A, que "foi erradamente aplicada a alínea c) do artº 16º-A do Código da Sisa, quando deveria ter sido aplicada a alínea b) do mesmo preceito, uma vez que o recorrente não adquiriu nova habitação — apenas deixou de habitar a primeira".

E se determinar se foi erradamente aplicada a alínea c) do artº 16º-A do Código da Sisa, quando deveria ter sido aplicada a alínea b) do mesmo preceito, implica um julgamento de questão do direito aplicável à situação concreta já determinar se o recorrente adquiriu nova habitação ou se apenas deixou de habitar a primeira implica julgamento de matéria factual não fixada pela sentença em apreciação.

Questiona, por isso, o recorrente matéria de facto o que 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 pelo recorrente, fixando-se em 100 Euros a taxa de justiça e em 50% a procuradoria.

Oportunamente remeta os autos ao TCA nos termos solicitados pelo recorrente.

Lisboa, 4 de Dezembro de 2002. — *António Pimpão* (relator) — *Mendes Pimentel* — *Vítor Meira*.

## Acórdão de 4 de Dezembro de 2002.

### Assunto:

*Direito comunitário. Princípios de equivalência e da efectividade. Emolumentos do RNPC.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- I — O direito comunitário não tem norma sobre prazo para a restituição do indevido;*
- II — Aplica-se o prazo da lei portuguesa (5 anos pelo artº 35º do Regime da Administração Financeira do Estado a 4 anos pelo artº 78º da Lei Geral Tributária);*
- III — Compete à ordem jurídica de cada Estado-Membro regular as modalidades processuais e prazos das acções de restituição do indevido destinadas a garantir a salvaguarda dos direitos que para os cidadãos decorrem do direito comunitário, desde que, por um lado, essas modalidades não sejam menos favoráveis do que as das acções análogas de natureza interna (princípio da equivalência) e, por outro lado, não tornem praticamente impossível ou excessivamente difícil o exercício dos direitos conferidos pelo direito comunitário (princípio da efectividade);*
- IV — Um prazo de 4 ou 5 anos respeita estes princípios do direito comunitário;*
- V — Este prazo de restituição do indevido nada tem a ver com o prazo de 90 dias para deduzir impugnação judicial: um prazo é razoável para impugnar e outro é razoável para restituir o indevido;*
- VI — O STA não deve fazer o reenvio prejudicial ao Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias quando for co-*

*nhecida uma jurisprudência europeia constante e uniforme sobre um dado ponto de direito comunitário (teoria do acto claro ou teoria do precedente europeu).*

Recurso n.º 1261/02. Recorrente: Auchan, SGPS, SA; Recorrida; Fazenda Pública; Relator: Exmº Consº. Dr. Almeida Lopes

Com fundamento em inconstitucionalidade da norma de incidência e em violação do direito comunitário, AUCHAN, SGPS, S.A., com sede na Travessa Teixeira Júnior, nº 1, Alcântara, Lisboa, deduziu impugnação judicial contra o acto de liquidação de emolumentos do RNPC, no montante de 10 004 000\$00, praticado em 8.7.99.

Por sentença de fls. 202 e seguintes, foi a impugnação julgada improcedente por ter caducado o direito de deduzir impugnação judicial.

Inconformada, a impugnant recorreu para este STA, tendo apresentado as suas alegações de fls. 215 e seguintes, nas quais concluiu pela tempestividade da impugnação judicial, na medida em que o acto de liquidação é nulo por violar a Constituição e o direito comunitário. Se assim não se entender, a recorrente pede para que este STA faça um reenvio prejudicial ao TJCE.

Não houve contra-alegações.

Neste STA, o Mº Pº 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 o acto de liquidação foi praticado em 8.7.1999 e que a impugnação judicial deu entrada em 20.3.2000.

Este STA já se pronunciou sobre um caso em tudo idêntico a este no seu acórdão de 30.1.2002, proferido no Recurso nº 26 231, com o seguinte sumário:

I — O direito comunitário não tem norma sobre prazo para a restituição do indevido;

II — Aplica-se o prazo da lei portuguesa (5 anos pelo artº 35º do Regime da Administração Financeira do Estado e 4 anos pelo artº 78º da Lei Geral Tributária);

III — Compete à ordem jurídica de cada Estado-Membro regular as modalidades processuais e prazos das acções de restituição do indevido destinadas a garantir a salvaguarda dos direitos que para os cidadãos decorrem do direito comunitário, desde que, por um lado, essas modalidades não sejam menos favoráveis do que as das acções análogas de natureza interna (princípio da equivalência) e, por outro lado, não tornem praticamente impossível ou excessivamente difícil o exercício dos direitos conferidos pelo direito comunitário (princípio da efectividade);

IV — Um prazo de 4 ou de 5 anos respeita estes princípios do direito comunitário;

V — Este prazo de restituição do indevido nada tem a ver com o prazo de 90 dias para deduzir impugnação judicial: um prazo é razoável para impugnar e outro é razoável para restituir o indevido;

VI — O STA não deve fazer o reenvio prejudicial ao TJCE quando for conhecida uma jurisprudência europeia constante e uniforme sobre um dado ponto de direito comunitário (teoria do acto claro ou teoria do precedente europeu).

Sobre a inconstitucionalidade, nos termos do artº 133º, nº 2, al. d), do Código de Procedimento Administrativo, são nulos os actos que ofendam o conteúdo essencial de um direito fundamental.

Nenhuma norma diz que os actos que violarem a CRP são nulos, sendo jurisprudência uniforme que são anuláveis.

Assim, improcedem todas as conclusões do recurso.

Entre 8.7.99 e 20.3.2000 decorreram mais de 90 dias, pelo que a impugnação judicial deu entrada fora de prazo.

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

Custas pela recorrente, com 50% de procuradoria.

Lisboa, 4 de Dezembro de 2002. — *Almeida Lopes* (relator) — *António Pimpão* — *Mendes Pimentel*.

## Acórdão de 4 de Dezembro de 2002.

### Assunto:

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

### Doutrina que dimana da decisão:

*Inserido em conclusão de alegação de recurso jurisdicional de decisão da 1ª instância para o STA facto não inserido no quadro factual desenhado pelo tribunal a quo (conquanto constante de documento autêntico junto aos autos), o recurso não versa exclusivamente matéria de direito, por isso que para dele conhecer falece à Secção de Contencioso Tributário do STA competência hierárquica para o seu conhecimento, a qual assiste à Secção homónima do TCA.*

Recurso n.º 1281/02-30. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrida: IBERSOL, SGPS, S.A.; 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 1.º Juízo do TT de 1.ª Instância do Porto que julgou procedente esta impugnação judicial, deduzida por IBERSOL, SGPS, SA contra liquidação de emolumentos notariais no montante de 9 632 736\$00.

Remata a atinente alegação com as seguintes proposições conclusivas:

1. A liquidação posta em crise nos presentes autos não é aplicável a Directiva 69/335/CEE, por na tipificação taxativa dos n.ºs 1 e 2 do seu artigo 4.º, restringida pelo n.º 3 do mesmo preceito, não se subsumirem as alterações ao desdobramento de acções, a mudança de sede dentro do concelho do Porto ou outras alterações que não mexem com o capital social, tituladas na escritura outorgada em 27.XI.2000 no 6.º Cartório Notarial do Porto.

2. Prejudicada está a aplicação da jurisprudência do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias em que se estribou a sentença recorrida.

3. Ao anular(-se) a liquidação impugnada, foi violado também o disposto no n.º 4 do artigo 10.º da Lei n.º 85/2001, de 4.VIII, que restringe a anulação (restituição) ao excedente do valor correspondente aos emolumentos devidos nos termos da tabela aprovada pelo DL n.º 322-A/2001, de 14.11, e da parcela correspondente à participação emolumentar dos funcionários.

4. Quando o acto tributário, enquanto divisível, tanto por natureza como por definição legal, é susceptível de mera anulação parcial cf. ac. da 2.º Secção do STA de 16.V.2001 - rec. 25 532, e art.º 100.º da LGT.

5. A sentença recorrida violou as normas acima mencionadas. A contra-alegação da impugnante/recorrida culmina com as seguintes

### CONCLUSÕES:

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

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

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

8ª - Por outro lado, segundo a jurisprudência do TJCE, a al. c) do art. 10.º 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);

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 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 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 - A procedência da impugnação apresentada pela IBERSOL 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.;

13ª - 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;

14ª - 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;

15ª - 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;

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

17ª - A anulação requerida não gera os efeitos pretendidos pelo Digno Representante da Fazenda Pública, visto que qualquer tentativa de dedução de uma quantia a título de “participação emolumentar” viola o Direito Comunitário, nomeadamente a Directiva 69/335/CEE.

18ª - 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;

19ª - Tal é o que resulta do facto de, por intermédio do art. 5.º da Tabela, se estabelecerem receitas que, muito embora apresentem uma conexão com um serviço público individualizável, estão manifestamente desligadas quanto ao seu montante, da actividade desenvolvida pela Administração;

20ª - 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.

21ª - Quando assim senão entenda, sempre terá de conceder-se em que a mesma disposição cria uma receita pública manifestamente desproporcionada com os custos e a natureza do serviço prestado em troca, com o que quedam violados o princípio da proporcionalidade e o princípio da proibição do excesso (cfr. n.º 2 do art.º 266.º da Constituição).

O distinto PGA entende 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 2ª Secção.

Dado conhecimento desta posição do Ministério Público a ambas as partes, pronunciou-se a Fazenda Pública favoravelmente e contrariando-a a Rcd e IBERSOL.

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 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.

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

- Em 27.XI.2000, a impugnante pagou no 6.º Cartório Notarial do Porto, por uma escritura de alteração parcial do pacto social, a quantia de esc. 9 632 736\$00, ao abrigo do art.º 5.º da Tabela dos Emolumentos Notariais - cfr. fls. 24 e inf. fls. 399 a 407.

Este quadro factual desenhado pelo tribunal *a quo* não nos revela, efectivamente, “alterações ao desdobramento de acções, mudança de sede dentro do concelho do Porto ou outras alterações que não mexem com o capital social, tituladas na escritura outorgada em 27.XI.2000 no 6.º Cartório Notarial do Porto”, factualidade vertida pela Rct. na conclusão primeira.

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 1ª instância se cinge a matéria de direito, segundo o estatuído nos artigos 21.º, 4, e 32.º, 1, b), do ETAF e 280.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, 1, b), e 280.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, 4, do ETAF, “a Secção de Contencioso Tributário (do STA) apenas conhece de matéria de direito nos processos inicialmente julgados pelos tribunais tributários de 1ª instância”, estabelecendo, em consonância, o artigo 32.º, 1, b), do mesmo Estatuto, que “compete à Secção de Contencioso Tributário (do STA) conhecer dos recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários de 1ª instância, **com exclusivo fundamento em matéria de direito**”.

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

Articuladamente, diz-nos o artigo 280.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.”

(sublinhados nossos)

E não se objurgue que “todos os factos relevantes se encontram provados por documentos autênticos” (parte final da resposta da Rcd.ª a fls. 502-503 v.º). É que a questão prévia em apreço respeita aos poderes cognitivos deste STA, no presente recurso *per saltam*.

Questão outra é a que se prende com afirmar os “factos relevantes” para a decisão da causa e proclamar os que, dentre eles, se encontram provados, *recte*, por documentos autênticos. Sobre tal problemática se debruçará o tribunal superior que, ante a decisão daquela questão a montante, vier a ser julgado competente para o conhecimento do objecto deste recurso jurisdicional.

Em seguimento de todo o exposto se conclui que o mesmo não tem, como bem refere o distinto PGA, por exclusivo fundamento

matéria de direito, pelo que, para dele conhecer, falece, na verdade, 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 *per saltum*, competência que assiste àqueloutro Tribunal Superior.

Sem custas - artigo 2.º da Tabela.

Lisboa, 4 de Dezembro de 2002. — *Benjamim Rodrigues* (relator) — *Fonseca Limão* — *Ernâni Figueiredo*.

## Acórdão de 4 de Dezembro de 2002.

### Assunto:

*Emolumentos notariais. Portaria 996/98 de 25.11. Procedência da impugnação judicial. Juros indemnizatórios (art.º 43º n.º 1 da LGT e 61º do CPPT).*

### Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Os juros indemnizatórios previstos no art.º 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.*
- 3 — *A errada aplicação da lei integra erro de direito imputável aos serviços para os sindicados efeitos indemnizatórios sempre que não resulte de actuação ou informação do contribuinte (sujeito passivo).*

Recurso n.º 1290/02. Recorrente: Banco Privado Português, S. A.; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exmº Consº Alfredo Madureira.

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

Inconformado agora com a aliás doutra sentença do TT de 1ª Instância de Lisboa, 2º Juízo, 1ª Secção, que lhe julgou apenas parcialmente procedente a impugnação judicial que deduzira contra liquidação de emolumentos no montante de 15.000.000\$00, cobrados pelo 21º Cartório Notarial de Lisboa pela celebração da escritura que tituló o aumento de capital social para € 72.000.000 e impropriedade quanto aos também oportunamente reclamados juros indemnizatórios, dela interpôs recurso para esta Secção de Contencioso

Tributário do Supremo Tribunal Administrativo o Impugnante Banco Privado Português, S A, nos autos convenientemente identificado.

Apresentou tempestivamente as suas alegações de recurso, formulando, a final, as pertinentes e necessárias conclusões, nelas sustentando, em síntese e fundamentalmente, que no impugnado segmento da sentença sindicada se opera violação do disposto no art.º 10º do Tratado de Roma e do art.º 43º da Lei Geral Tributária, tal como vem sendo interpretado pela jurisprudência constante deste Supremo Tribunal Administrativo.

Reclama assim agora julgado que lhe julgue também procedente o pedido de juros indemnizatórios.

Não houve contra-alegações.

O Ex.mo Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal Administrativo teve vista dos autos - cfr. art.º 289º n.º 1 do CPPT e fls. 186.

Collidos os vistos legais e porque nada obsta, cumpre decidir.

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 verificada inconstitucionalidade orgânica da Tabela de Emolumentos aprovada pelo DL n.º 699/98, de 26.11 e consequente violação da Directiva 69/335/CEE do Conselho de 17/06/69, na redacção da Directiva 85/303/CEE do Conselho de 10/06/85 a 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."

A única questão que importa dirimir é tão-só a de saber se, anulada como se mostra a impugnada liquidação de emolumentos notariais, eram ou não devidos os correspondentes e peticionados juros indemnizatórios (cfr. art.º 43º n.º 1 da LGT).

Sobre tal questão, como atentamente evidencia a Recorrente, 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 no 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 legalmente 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, 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 in-formação 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 Juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao presente recurso jurisdicional, revogar o impugnado segmento decisório da sindicada sentença e, assim, julgar também procedente a impugnação judicial quanto aos questionados juros.

Sem custas.

Lisboa, 4 de Dezembro de 2002. — *Alfredo Madureira* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Almeida Lopes*.

## Acórdão de 4 de Dezembro de 2002.

### Assunto:

*Nulidade processual.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*A falta de notificação do recorrente para se pronunciar sobre questão nova, suscitada pelo MP em parecer emitido imediatamente antes de ser proferida a sentença, configura nulidade secundária a arguir em recurso jurisdicional a interpor desta sentença.*

Recurso n.º 1314/02. Recorrente: José Fernando Teles Loureiro T. da Silva. Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.<sup>mo</sup> Conselheiro António Pimpão.

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

1 - José Fernando Teles Loureiro T. da Silva recorre da sentença que, no Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto, 1º Juízo, 1.ª Secção, julgou improcedente a impugnação da liquidação de sisa que identifica.

Alegou formulando as seguintes conclusões:

1º NÃO FOI NOTIFICADO AO AQUI RECORRENTE O PA-RECER DO ILUSTRE MAGISTRADO DO MºPº.

2º TAL OMISSÃO VIOLA O PRINCÍPIO DO CONTRADITÓRIO (ART.3º N°3 DO CPC), O PRINCÍPIO DA IGUALDADE DE MEIOS PROCESSUAIS (ARTS.98 DA LGT E 3-A DO CPC) E, AINDA, O DISPOSTO NO ART.141 N°1 DO CPT.

3º DE NOTAR QUE O PRINCÍPIO DA IGUALDADE DE MEIOS PROCESSUAIS TEM ATÉ ASSENTO CONSTITUCIONAL (ARTS.13 E 20 DA CRP), DONDE RESULTA QUE QUALQUER OUTRO ENTENDIMENTO DOS PRECEITOS ANTES REFERIDOS, RESULTARIA SEMPRE NUMA INTERPRETAÇÃO INCONSTITUCIONAL DOS MESMOS.

4º TAL OMISSÃO CONSUBSTANCIA, ASSIM, OMISSÃO DE ACTO OU FORMALIDADE QUE A LEI PRESCREVE COM INFLUÊNCIA NO EXAME OU DECISÃO DA CAUSA.

5º O QUE EQUIVALE A DIZER QUE A IRREGULARIDADE ANTES REFERIDA CONSTITUI UMA NULIDADE PROCESSUAL (ART.201 DO CPC), COM A DECORRENTE NULIDADE DE TODOS OS ACTOS OU ELEMENTOS PROCESSUAIS POSTERIORES À DITA OMISSÃO (V.G. A DOUTA SENTENÇA RECORRIDA).

6º TERMOS EM QUE DEVE A SENTENÇA RECORRIDA SER ANULADA, MAIS DEVENDO SER ORDENADO AO TRIBUNAL RECORRIDO QUE PROCEDA À NOTIFICAÇÃO AO IMPUGNANTE DO PARECER DO Mºº TENDO EM VISTA A SUA TOMADA DE POSIÇÃO RELATIVAMENTE ÀS QUESTÕES ALI FORMULADAS.

SEM PRESCINDIR,

7º PREVENINDO A HIPÓTESE DE ASSIM NÃO SER ENTENDIDO - NO QUE NÃO SE CONCEDE -, O FACTO É QUE, SEMPRE E DE QUALQUER FORMA, O PROCESSO À MARGEM MELHOR IDENTIFICADO ENCONTRA-SE FERIDO DE VÍCIOS E ILEGALIDADES DE QUE SEMPRE RESULTARIA A NULIDADE E OU (PELO MENOS ...) ANULABILIDADE DA DOUTA SENTENÇA RECORRIDA.

8º TAIS IRREGULARIDADES, CONSUBSTANCIADAS NA OMISSÃO DE FORMALIDADES PROCESSUAIS CONSAGRADAS NA LEI (V.G. NOTIFICAÇÃO PARA A PRONÚNCIA SOBRE A INTENÇÃO DE DECISÃO DE INDEFERIMENTO DA ISENÇÃO - ART.60 DA LGT , FUNDAMENTAÇÃO - ART.16 DO EBF E ART.77 DA LGT - E INDICAÇÃO DA SUSCEPTIBILIDADE DE RECURSO, RESPECTIVO PRAZO E ÓRGÃO COMPETENTE - ART.16 AL.D/ DO EBF), SÃO ESSENCIAIS AO EXAME E DECISÃO DA CAUSA, CONSUBSTANCIANDO ATÉ A FUNDAMENTAÇÃO DO PRÓPRIO ARESTO RECORRIDO PARA A IMPROCEDÊNCIA DA IMPUGNAÇÃO (NÃO SER A IMPUGNAÇÃO O "MODO IDÓNEO PARA ATACAR O DESPACHO DE INDEFERIMENTO DO PEDIDO DE ISENÇÃO" SENTENÇA RECORRIDA FLS.187 ...).

9º E CONSUBSTANCIAM O CONCEITO DE NULIDADE PROCESSUAL POR PRETERIÇÃO DE FORMALIDADES PRESCRITAS NA LEI, SUSCEPTÍVEIS DE INFLUENCIAR O EXAME E DECISÃO DA CAUSA (ART.201 DO CPC), COM A CONSEQUENTE NULIDADE DE TODOS OS ACTOS OU ELEMENTOS PROCESSUAIS POSTERIORES À DITA OMISSÃO (V.G. A SENTENÇA RECORRIDA).

10º TERMOS EM QUE DEVE O STA CONSIDERAR NULO TODO O PROCESSADO POSTERIOR À OMISSÃO DAS ALU-

DIDAS FORMALIDADES LEGAIS, MAIS ORDENANDO, EM CONSEQUÊNCIA, A SUA REALIZAÇÃO.

SEMPRE SEM PRESCINDIR,

11º O ARESTO RECORRIDO DECIDIU QUE A IMPUGNAÇÃO JUDICIAL NÃO É O MEIO IDÓNEO PARA REAGIR RELATIVAMENTE AO DESPACHO DE INDEFERIMENTO DA ISENÇÃO, CONSIDEROU A IMPUGNAÇÃO IMPROCEDENTE PORQUE NÃO PROVADA E ABSOLVEU A FAZENDA PÚBLICA DO PEDIDO.

12º ORA, DAS DISPOSIÇÕES LEGAIS APLICÁVEIS RESULTA QUE O RECURSO HIERÁRQUICO NO CASO DOS AUTOS NÃO ERA OBRIGATÓRIO (NECESSÁRIO), MAS SIM (E TÃO-SÓ ...) FACULTATIVO.

13º A LEI (ART. 51 DO D. L. N° 103/90) NÃO FACULTA AO CHEFE DA REPARTIÇÃO DE FINANÇAS A PRERROGATIVA DE CONCEDER A ISENÇÃO, MAS TÃO-SÓ DE A RECONHECER A REQUERIMENTO DO INTERESSADO (DO QUE RESULTA TRATAR-SE DE "UM ACTO DECLARATIVO QUE SE LIMITA A UM JUÍZO DA VERIFICAÇÃO, NO CASO CONCRETO, DOS PRESSUPOSTOS DO BENEFÍCIO FISCAL ABSTRACTAMENTE PREVISTO NA LEI").

14º O DESPACHO DO CHEFE DA REPARTIÇÃO DE FINANÇAS NÃO TEM (NÃO PODE TER ...) EFICÁCIA CONSTITUTIVA.

15º TERMOS EM QUE NÃO PROCEDE A FUNDAMENTAÇÃO DA SENTENÇA RECORRIDA.

16º NEM SE ARGUMENTE (COMO FAZ A SENTENÇA RECORRIDA ...) QUE O DISPOSTO NO ART.16 ALE) DO EBF IMPÕE O RECURSO HIERÁRQUICO, OBRIGATORIAMENTE, COM A CONSEQUENTE CONCLUSÃO DE QUE, POR VIA DISSO, A IMPUGNAÇÃO NÃO É MEIO IDÓNEO PARA ATACAR TAL ACTO.

17º SEJA PORQUE TODA A ORGANIZAÇÃO JURÍDICA APLICÁVEL "IN CASU" PARTE DO PRINCÍPIO DOS RECURSOS HIERÁRQUICOS TEREM NATUREZA (APENAS...) FACULTATIVA (ART. 80 DA LGT E ART. 92 N° 1 DO CPT), SEJA PORQUE A LETRA DA LEI (... CABE RECURSO HIERÁRQUICO ...) NÃO IMPÕE A NATUREZA OBRIGATÓRIA A TAL RECURSO, MAS TÃO-SÓ O REFORÇO DAS GARANTIAS DO CONTRIBUINTE.

18º ALIÁS, "IN CASU" TAL CONCLUSÃO SEMPRE SERIA "OBRIGATÓRIA", JÁ QUE OS MEIOS DE REACÇÃO À DITA DECISÃO DEVERIAM TER SIDO INDICADOS AO RECORRENTE E NÃO O FORAM (!!! ...).

19º ASSIM, "PENALIZAR" O RECORRENTE POR TER DEIXADO PASSAR O PRAZO (NO SENTIDO DA IMPOSSIBILIDADE DE CONVOLAÇÃO ALEGADA NA SENTENÇA RECORRIDA - FLS.187 ...), OU DEIXAR DE UTILIZAR O MEIO ADEQUADO DE REACÇÃO OBRIGATÓRIO, QUANDO A ADMINISTRAÇÃO FISCAL OMITIU AS INDICAÇÕES - A QUE ESTAVA OBRIGADA -, SEMPRE SERIA TRATAR DE FORMA DESIGUAL AS PARTES INTERVENIENTES NO PROCESSO, COM VIOLAÇÃO CLARA DO DISPOSTO NOS ARTS.98 DA LGT E 3-A DO CPC.

20º E PORQUE O PRINCÍPIO DE IGUALDADE DE MEIOS PROCESSUAIS ENCONTRA ASSENTO CONSTITUCIONAL

(ARTS.13 E 20 DA CRP), TAL INTERPRETAÇÃO E ENTENDIMENTO TERIA DE SER CONSIDERADA IGUALMENTE INCONSTITUCIONAL.

21º INCONSTITUCIONALIDADE ESSA QUE, POR MERA CAUTELA, AQUI SE DEIXA INVOCADA PARA TODOS OS EFEITOS LEGAIS.

22º ASSIM E EM CONCLUSÃO, O ACTO DE RECONHECIMENTO EXIGIDO PELA ISENÇÃO REQUERIDA, CONSUBSTANCIA UM MERO ACTO DE VERIFICAÇÃO, QUE, "IN CASU", IMPEDIA (DADA A CONFORMAÇÃO DA FACTUALIDADE EXISTENTE COM A PREVISÃO LEGAL...) O INDEFERIMENTO DA ISENÇÃO POR PARTE DO CHEFE DA REPARTIÇÃO DE FINANÇAS (E, EM CONSEQUÊNCIA, A RESPECTIVA LIQUIDAÇÃO DO CORRESPONDENTE IMPOSTO DA SISA...).

23º DONDE DECORRE QUE TAIS ACTOS SÃO ILEGAIS E INVÁLIDOS, E POR CONSEQUÊNCIA ANULÁVEIS E IMPUGNÁVEIS JUDICIALMENTE, NOS TERMOS DA LEI (ATÉ POR SEREM LESIVOS DOS INTERESSES E DIREITOS DO RECORRENTE O QUE - POR SI SÓ - LHE FACULTA O DIREITO DE OS IMPUGNAR JUDICIALMENTE - V.G. ARTS.9, Nº2 E 95 Nº1 AMBOS DA LGT).

24º TERMOS EM QUE, O ARESTO RECORRIDO VIOLOU POR ERRO DE INTERPRETAÇÃO E OU APLICAÇÃO OS PRECEITOS LEGAIS ANTES INVOCADOS (V.G. ART.51 DO D.L. Nº103/90; ARTS.9, 80 E 95 DA LGT; ART.67 DO CPPT E ART.92 DO CPT; ART.16 DO EBF E ARTS.13 E 20 DA CRP), DEVENDO O MESMO SER CONSIDERADO ABSOLUTAMENTE NULO E DE NENHUM EFEITO, OU PELO MENOS REVOGADO E SUBSTITUÍDO POR OUTRO QUE DECIDA NO SENTIDO ANTES EXPENDIDO (ISTO É, PELA APRECIACÃO DO MÉRITO DA IMPUGNAÇÃO AQUI EM CAUSA, CONSIDERANDO A MESMA, A FINAL, PROCEDENTE E PROVADA), TUDO COM AS LEGAIS CONSEQUÊNCIAS.

SEMPRE SEM PRESCINDIR E SUBSIDIARIAMENTE,

25º MAS, PREVENINDO A HIPÓTESE DE ASSIM NÃO SER ENTENDIDO - NO QUE NÃO SE CONCEDE -, O FACTO É QUE O PROCESSO À MARGEM MELHOR IDENTIFICADO SEMPRE SE ENCONTRARIA FERIDO DE VÍCIOS E ILEGALIDADES DE QUE (SEMPRE ...) RESULTARIA A ANULABILIDADE DO DESPACHO RECORRIDO.

26º É QUE, CONFORME JÁ VEIO DE SER ALEGADO, O PROCESSO AQUI EM APRECIACÃO ENCONTRA-SE FERIDO DE DIVERSAS IRREGULARIDADES E OU VÍCIOS INSUPRÍVEIS.

27º TAIS IRREGULARIDADES CONSUBSTANCIADAS NA OMISSÃO DE FORMALIDADES PRESCRITAS NA LEI (V.G. NOTIFICAÇÃO PARA A PRONÚNCIA SOBRE A INTENÇÃO DE DECISÃO DE INDEFERIMENTO DA ISENÇÃO - ART.60 DA LGT -, FUNDAMENTAÇÃO - ART.16 DO EBF E ART.77 DA LGT - E INDICAÇÃO DA SUSCEPTIBILIDADE DE RECURSO, RESPECTIVO PRAZO E ÓRGÃO COMPETENTE ART.16 ALD/ DO EBF) SÃO ESSENCIAIS AO EXAME E DECISÃO DA CAUSA, CONSUBSTANCIANDO ATÉ A FUNDAMENTAÇÃO DO PRÓPRIO ARESTO RECORRIDO PARA A IMPROCEDÊN-

CIA DA IMPUGNAÇÃO (NÃO SER A IMPUGNAÇÃO O "MODO IDÓNEO PARA ATACAR O DESPACHO DE INDEFERIMENTO DO PEDIDO DE ISENÇÃO" - SENTENÇA RECORRIDA FLS.187 ...).

28º TAIS VÍCIOS AFECTAM A EXISTÊNCIA E EFICÁCIA DOS ACTOS IMPUGNADOS, CONSTITUINDO NULIDADES INSUPRÍVEIS.

29º SENDO CERTO QUE TRADUZEM FUNDAMENTO EXPRESSO PARA IMPUGNAÇÃO JUDICIAL (V.G. ART.120, ALD/ DO CPT, IGUALMENTE PREVISTA NO ART.99 ALD/ DO CPPT).

30º TERMOS EM QUE, DEVE O STA SEMPRE E DE QUALQUER FORMA REVOGAR A DECISÃO RECORRIDA, E EM FUNÇÃO DO EXPOSTO CONSIDERAR A IMPUGNAÇÃO DOS AUTOS COMO MEIO ADEQUADO PARA "ATACAR" OS ACTOS IMPUGNADOS.

AINDA E SEMPRE SEM PRESCINDIR E SUBSIDIARIAMENTE,

31º COMO JÁ SE VIU (V.G. ART.92 DO CPT E 80 DA LGT) NA FALTA DE DISPOSIÇÃO EM CONTRÁRIO, OS RECURSOS HIERÁRQUICOS SÃO FACULTATIVOS E TÊM UM EFEITO MERAMENTE DEVOLUTIVO.

32º NA MATÉRIA EM APRECIACÃO NOS PRESENTES AUTOS A COMPETÊNCIA DO CHEFE DA REPARTIÇÃO DE FINANÇAS É EXCLUSIVA.

33º EM REGRA, AS DECISÕES FINAIS DOS PROCEDIMENTOS TRIBUTÁRIOS SÃO ACTOS VERTICALMENTE DEFINITIVOS E DIRECTAMENTE IMPUGNÁVEIS POR VIA CONTENTIOSA.

34º ASSIM, O ACTO DE INDEFERIMENTO IMPUGNADO SÓ PODE SER CONSIDERADO (EM ATENÇÃO À PRÓPRIA NATUREZA ...), DEFINITIVO E EXECUTÓRIO E, POR ISSO, SEMPRE RECORRÍVEL CONTENTIOSAMENTE DE IMEDIATO (A ASSIM NÃO SER - NO QUE NÃO SE CONCEDE - ATENTE-SE À CONTRADIÇÃO QUE PASSARIA A EXISTIR, EM FUNÇÃO, POR UM LADO, DE SE TRATAR DE UM ACTO QUE PRODUZ TODOS OS SEUS EFEITOS ENQUANTO NÃO REVOGADO OU CONTENTIOSAMENTE ANULADO ... E POR OUTRO O CARÁCTER MERAMENTE DEVOLUTIVO DO RECURSO HIERÁRQUICO !!! ...).

35º ACRESCE QUE, A DECISÃO EM APREÇO NO RECURSO (E CONSEQUENTE LIQUIDAÇÃO ...) INCORRE NUM DOS FUNDAMENTOS EXPRESSOS PARA A IMPUGNAÇÃO JUDICIAL (EXISTÊNCIA DE QUALQUER ILEGALIDADE ART.120 DO CPT E ART.99 DO CPPT).

36º TERMOS EM QUE, NUNCA PODERIA ENTENDER-SE QUE A IMPUGNAÇÃO ESTAVA VEDADA NO CASO CONCRETO (TANTO MAIS QUE EXARADO DE FORMA DEFINITIVA PELO ÓRGÃO COMPETENTE PARA TANTO ...).

37º ENTENDIMENTO DIVERSO VIOLARIA, ATÉ, O PRECEITO CONSTITUCIONAL QUE GARANTE AOS CIDADÃOS (SEM EXCEPÇÃO ...) A TUTELA JURISDICCIONAL DOS SEUS DIREITOS OU INTERESSES LEGALMENTE PROTEGIDOS, ATRAVÉS DA IMPUGNAÇÃO DE QUAISQUER ACTOS ADMINISTRATIVOS QUE OS LESEM, INDEPENDENTEMENTE DA SUA FORMA (ART.268, Nº4 DA CRP).

38º OU SEJA, O ARESTO RECORRIDO AO CONSIDERAR A IMPUGNAÇÃO COMO MEIO NÃO IDÓNEO PARA PÔR EM CAUSA OS ACTOS IMPUGNADOS, VIOLOU POR ERRO DE INTERPRETAÇÃO E OU APLICAÇÃO OS ARTIGOS ANTES INVOCADOS (V.G. ARTS. 60, 80 E 95 DA LGT; ARTS.92, 118 E 120 DO CPT; ART.16 DO EBF; ART.201 DO CPC; ART.60 DO CPPT), DEVENDO O MESMO SER CONSIDERADO ABSOLUTAMENTE NULO E DE NENHUM EFEITO, OU PELO MENOS REVOGADO E SUBSTITUÍDO POR OUTRO QUE DECIDA NO SENTIDO ANTES EXPENDIDO (ISTO É, PELA APRECIÇÃO DO MÉRITO DA IMPUGNAÇÃO AQUI EM CAUSA, CONSIDERANDO A MESMA, A FINAL, PROCEDENTE E PROVADA PARA TODOS OS EFEITOS LEGAIS).

39º A ASSIM NÃO SER ENTENDIDO, ENTÃO A INTERPRETAÇÃO REALIZADA PELO TRIBUNAL DOS ALUDIDOS PRECEITOS, É INCONSTITUCIONAL POR VIOLAÇÃO EXPRESSA DO ESTATUÍDO NO ART.268, Nº4 DA CRP.

40º INCONSTITUCIONALIDADE ESTA QUE AQUI SE DEIXA INVOCADA PARA TODOS OS EFEITOS LEGAIS.

41º NEM SE DIGA QUE A IMPOSIÇÃO DE OBRIGATORIEDADE DO RECURSO HIERÁRQUICO NÃO CONSTITUI UMA RESTRIÇÃO DO DIREITO AO RECURSO CONTENCIOSO (COM A ALEGAÇÃO DE QUE O ACTO INICIAL, NO CASO DE SUBSISTIR NÁ ORDEM JURÍDICA COM POSSIBILIDADE DE AFECTAR A POSIÇÃO JURÍDICA DO PARTICULAR É SUSCEPTÍVEL DE SER APRECIADO CONTENCIOSAMENTE ...).

42º É QUE, TAL INTERPRETAÇÃO, ALIADA À LIMITAÇÃO DOS PRAZOS EXISTENTES EM TAL ALTERNATIVA (DÉ 90 PARA 30 DIAS ...), BEM COMO À OMISSÃO DA NOTIFICAÇÃO COM INDICAÇÃO DA SUSCEPTIBILIDADE DE RECURSO, RESPECTIVO PRAZO E ÓRGÃO COMPETENTE (ART.16 AL.D/ DO EBF) SEMPRE LIMITARIA (SENÃO MESMO IMPOSIBILITARIA ...) O NORMAL EXERCÍCIO DO DIREITO DE REACÇÃO QUE ASSISTIA AO ORA RECORRENTE, COM PREJUÍZO EVIDENTE PARA OS SEUS INTERESSES LEGALMENTE PROTEGIDOS.

43º OU SEJA, TAL ENTENDIMENTO AFECTARIA DE FORMA GRAVE E INADMISSÍVEL OS PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE, IGUALDADE E PROPORCIONALIDADE, JUSTIÇA E IMPARCIALIDADE (ARTS.3, 4, 5, E 6 DO CPA) E ART.55 DA LGT, PONDO EM CAUSA A PRÓPRIA TUTELA JURISDICCIONAL (TENHA-SE EM ATENÇÃO QUE A SENTENÇA RECORRIDA FUNDAMENTA A SUA DECISÃO EXACTAMENTE NA CONSIDERAÇÃO DE A IMPUGNAÇÃO NÃO SER O MEIO PRÓPRIO E IDÓNEO, PARA REAGIR CONTRA OS ACTOS IMPUGNADOS -INDICAÇÃO ESSA OMITIDA NA NOTIFICAÇÃO REALIZADA!!! ...) QUE O MESMO É DIZER O PRECEITO CONSTITUCIONAL QUE ASSEGURA E GARANTE NO LIBELO FUNDAMENTAL TAL DIREITO (ART.268 Nº4 DA CRP).

44º TAL ENTENDIMENTO VIOLARIA, ASSIM, DE FORMA FLAGRANTE O DISPOSTO CONSTITUCIONALMENTE QUANTO A TAL MATÉRIA.

45º TERMOS EM QUE DEVE O PRESENTE RECURSO SER CONSIDERADO PROCEDENTE NOS TERMOS ANTES EX-

PENDIDOS, JÁ QUE O ARESTO RECORRIDO VIOLOU POR ERRO DE INTERPRETAÇÃO E OU APLICAÇÃO OS PRECEITOS LEGAIS ANTES INVOCADOS, DEVENDO O MESMO SER CONSIDERADO ABSOLUTAMENTE NULO E DE NENHUM EFEITO, OU PELO MENOS REVOGADO E SUBSTITUÍDO POR OUTRO QUE DECIDA NO SENTIDO ANTES EXPENDIDO E EM CONFORMIDADE COM A SUBSIDIARIEDADE ALEGADA (V.G. RECONHECIMENTO DAS NULIDADES INVOCADAS COM A CONSEQUENTE ANULAÇÃO DE TODO O PROCESSO, E CORRESPONDENTE REALIZAÇÃO E OU REPETIÇÃO DOS ACTOS COM O FORMALISMO IMPOSTO POR LEI E, SUBSIDIARIAMENTE, A ANULAÇÃO DA DECISÃO RECORRIDA, OU PELO MENOS A SUA REVOGAÇÃO E SUBSTITUIÇÃO POR OUTRA QUE DECIDA PELA APRECIÇÃO DO MÉRITO DA IMPUGNAÇÃO AQUI EM CAUSA, CONSIDERANDO A MESMA A FINAL, PROCEDENTE E PROVADA), TUDO COM AS LEGAIS CONSEQUÊNCIAS.

O EMMP entende que o recurso merece provimento por haver sido suscitada questão nova não tratada na petição que justificava a notificação do recorrente para abertura do contraditório pelo que se cometeu nulidade secundária relevante mostrando-se o processo inquinado a partir do mencionado parecer.

Acrescenta que se assim se não entender não merece provimento o presente recurso.

2. A sentença recorrida fixou o seguinte quadro factual:

a) Em 13/12/99 o impugnante requereu que lhe fosse reconhecida a isenção do imposto municipal de sisa nas termos da nº 2 do artº 51º do Dec. - Lei 103/90 de 22/3, pela compra que ia realizar da "Quinta de Tardinhade" composta dos prédios inscritos na matriz sob os artigos urbanos 8º e 126º e rústicos 112º, 337º e 341º da freguesia de Gatão, o que lhe foi indeferido por não ter enquadramento na figura de emparcelamento, por despacho de 17/12/99 - cfr. fls. 51, 52 e 76 .

b) Pela Direcção Regional de Agricultura de Entre Douro e Minho foi emitido o parecer sobre o Fraccionamento de Prédio Rústico no âmbito do nº 1 do artº 45º do Dec. Lei 103/90 de 22/3, do qual consta o seguinte: Descrição e características dos prédios rústicos que constituem a exploração agrícola conhecida por "Casa de Tardinhade".

1. Quinta de Trandeiras, com a área de 103.900 m2 (10,39 ha) sendo cerca de 5 ha de lavradio armado em socalcos e cerca de 5 ha de área florestal, este prédio encontra-se inscrito na matriz rústica da freguesia de Gatão, Concelho de Amarante sob o artigo nº 112. (...)

Este prédio rústico é trabalhado pelo rendeiro Sr. Manuel Teixeira de Sousa. O rendeiro tem casa de habitação pertença e integrada neste prédio rústico, assim como além desta construção existem mais duas pequenas edificações constituída uma por eira e casa da eira e outra por uma pequena construção adaptada a habitação. Destas 3 edificações apenas me foi possível detectar que só uma se encontrava inscrita na matriz urbana da referida Freguesia e Concelho sob o artigo nº 126.

2. Quinta da Porta com a área de 69800 m2 (6,98 ha) de lavradio e floresta, sita no Lugar de Tardinhade, Freguesia de Gatão, Concelho de Amarante, inscrita na respectiva matriz rústica sob o artigo nº 341.

(...)

Quinta da Porta e Tapada de Tardinhade, inscritas na matriz rústica da Freguesia de Gatão, Concelho de Amarante sob os artigos n.ºs 337 e 341, formam uma unidade predial ou bloco agrícola com a área total de 101.300 m<sup>2</sup> integrada neste bloco agrícola existem 2 assentos de lavoura onde habitam 2 rebanhos e o Solar "Casa de Tardinhade", inscrito na matriz urbana de Gatão sob o artigo n.º 8. Os dois assentos de lavoura ou se encontram omissos na matriz ou estão englobados nos artigos matriciais rústicos.

PARECER Depois de nos deslocarmos ao local e analisando a situação, verificamos que a Casa de Tardinhade é composta por duas explorações agrícolas distintas uma composta pela Quinta de Trandeiras inscrita na matriz rústica da Freguesia de Gatão sob o artigo n.º 112 e a outra formada pela Quinta da Posta e Tapada de Tardinhade inscritas na mesma matriz rústica da Freguesia de Gatão sob os artigos matriciais n.ºs 341 e 337 estas duas propriedades rústicas formam um só bloco agrícola com a área de 101.300 m<sup>2</sup>.

Entre o bloco agrícola formado pelos artigos rústicos n.ºs 341 e 337 e a Quinta de Trandeiras (artigo n.º 112) não existe contiguidade física entre elas pois são separadas pela Estrada Nacional n.º 210.

O Solar Casa de Tardinhade inscrito no artigo n.º 8 da Freguesia de Gatão, concelho de Amarante, está inscrito no bloco agrícola constituído pelos artigos n.ºs 337 e 341. Este conjunto formado pelos artigos rústicos n.ºs 337 e 341 e n.º 8 urbano formam uma exploração agrícola técnico-economicamente viável e que quanto a nós deveria ser preservada de qualquer divisão ou fraccionamento mantendo-se assim uma unidade indivisível» - cfr. fls. 53 e 54 .

c) Relativamente ao parecer referido em b) foi pelo Director Regional daquela entidade decidido que: «Concordo com o parecer acima descrito pelo que o mesmo deverá ser enviado à Exm.ª Senhora Dr.ª Juíza de Direito do Tribunal Judicial da Comarca de Amarante a fim de ela poder decidir a indivisibilidade de cada uma das explorações agrícolas existentes, uma formada pelo artigo rústico 112 e 126 urbano da Freguesia de Gatão e a outra formada pelos artigos n.º 337 e 341 rústicos e n.º 8 urbano da mesma Freguesia».

d) Por escritura pública de 29/9/1999 o impugnante comprou a Maria Antónia Bacelar de Sousa Machado 53.000\$00 um terço indiviso de cada um dos seguintes prédios inscritos na matriz rústica sob o art.º 341, 112 e 337 e urbana sob os art.º 8 e 126, todos da freguesia de Gatão, concelho de Amarante, tudo conforme documento de folhas 26 a 31, o qual aqui se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais.

e) Por escritura pública de 20/12/1999 o impugnante comprou a Gonçalo Bacelar de Sousa Machado e Maria Guiomar Bacelar de Sousa Machado, dois terços, sendo um terço de cada um dos seguintes prédios: Pelo preço de 30.000.000\$00 prédio inscrito na matriz urbana sob o art.º 8º da freguesia de Gatão; Pelo preço de 6.000.000\$00 prédio inscrito na matriz urbana sob o art.º 126º da freguesia de Gatão; Pelo preço de 60.000.000\$00 prédio inscrito na matriz rústica sob o art.º 112º da freguesia de Gatão; Pelo preço de 20.000.000\$00 prédio inscrito na matriz rústica sob o art.º 337º da freguesia de Gatão; Pelo preço de 34.000.000\$00 prédio inscrito na matriz rústica sob o art.º 341º da freguesia de Gatão - cfr. fls. 78 a 87.

f) Para efeitos de liquidação de Sisa o impugnante em 17/12/99, declarou que pretendia pagar a sisa referente à compra referida na alínea e) e pelos valores ali indicados, tendo sido liquidada e paga

a sisa no valor de esc. 11.975.500\$00, tudo conforme documento de folhas 75 e 76 o qual aqui se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais.

g) Em 16/3/2000 o impugnante apresentou esta impugnação judicial - cfr. fls. 2.

3. A sentença recorrida julgou improcedente a impugnação da liquidação de sisa a que se reportam os presentes autos de acordo com o parecer de fls. 178 do MP.

Sustenta o recorrente, além do mais, que não foi notificado do parecer do MP de fls. 178.

Neste sustentou-se que são actos distintos o do indeferimento do pedido de isenção e o da liquidação da sisa a que se refere a impugnação dos presentes autos cabendo daquele recurso pelo que não sendo a impugnação meio processual idóneo deve ser julgada improcedente, nesta parte a impugnação já que não foi liminarmente rejeitada.

Acrescentou o mesmo parecer que, no que respeita à liquidação, não questiona o recorrente o seu quantum pois apenas pretende que lhe seja reconhecido o direito à isenção pelo que sendo a isenção uma delimitação negativa da incidência do imposto que impede a tributação, a decisão sobre o pedido de isenção constitui questão prejudicial relativamente à liquidação já que o seu reconhecimento obsta à liquidação. O impugnante não recorreu contenciosamente do indeferimento do pedido de isenção pelo que o mesmo se consolidou formando-se caso decidido devendo julgar-se improcedente a impugnação.

Segundo o recorrente a não notificação do parecer do MP constituiu irregularidade que constitui nulidade pelo que deve ser anulada a sentença em apreciação.

Como se escreveu no Ac. do Pleno desta Secção de 19-06-2002, Rec. 26.306, vem sustentando este S.T.A. que o parecer final do M.º P.º., emitido ao abrigo do art.º. 53º. da L.P.T.A., só carece de ser notificado se nele forem suscitadas questões novas, sem que com isso se fira o princípio do contraditório ou o do processo equitativo (Ac. Pleno de 21/02/02, rec. 40 961 e 22/01/02, rec. 42 940) pelo que muito embora o dito parecer não tenha sido emitido ao abrigo do art.º. 53º. da L.P.T.A., mas sim de harmonia com o disposto no seu art.º. 109º., n.º. 2, é de acolher tal jurisprudência, dado o manifesto paralelismo de situações.

E tal orientação é igualmente válida quando o dito parecer tenha sido emitido no âmbito do CPT ou do CPPT desde que o MP tenha suscitado questões novas.

E conforme igualmente vem entendendo esta Secção (STA 30-1-2002, Rec. 26.653 e 7-12-1994, Rec. 18.879) a invocação de tal nulidade pode efectuar-se perante este STA.

Com efeito o recurso interposto da sentença é o meio adequado para reagir e apreciar as nulidades processuais anteriores à mesma e não a reclamação para o tribunal onde tais nulidades ocorreram.

Conforme se escreveu no primeiro destes últimos acórdãos citados da reforma de 1961 surge o reforço do referido princípio do esgotamento do poder jurisdicional do juiz autor da decisão e da correlativa tese da ilicitude da anulação da sentença própria, em detrimento do princípio contrário de que o tribunal que julga a nulidade é o que a presencia, atento o disposto no art.º 668º n.º 3 do CPCivil.

E na situação concreta dos presentes autos o impugnante não teve qualquer intervenção no processo depois de emitido o mencionado

parecer já que a sentença foi proferida imediatamente contrariamente ao que ocorreu no Ac. do STA de 30-1-2002, Rec. 26.653 em que a impugnante teve intervenção no processo, após a prolação daquele parecer tendo-se acrescentado neste acórdão que não podia todavia presumir-se que então tomou conhecimento da nulidade ou que dela pudesse conhecer, agindo com devida diligência uma vez que apenas tinha sido notificada da junção de documentos e para se pronunciar sobre as questões prévias suscitadas na resposta da autoridade recorrida.

Tendo o MP suscitado questão nova relativa ao acto de indeferimento do pedido de isenção do qual caberia recurso, não sendo a impugnação o meio processual e que referentemente à liquidação da sisa sendo a isenção uma delimitação negativa da incidência que impede a tributação, a decisão sobre o pedido de isenção constituiria questão prejudicial relativamente à liquidação e não tendo o impugnante recorrido contenciosamente do indeferimento do pedido de isenção consolidou-se este formando-se caso decidido.

Devia, por isso, nos termos do artº 141º nº 1 do CPT ou do artº 121º nº 2 do CPPT -, ser ouvido o impugnante depois de o MP suscitar questão que conduziria a proceder ao não conhecimento do pedido.

Na verdade, nos termos do artº 201º nº 1 do CPCivil a omissão de acto ou formalidade prescrita na lei produz nulidade quando a lei o declare ou quando a irregularidade cometida possa influir no exame ou decisão da causa.

A dita omissão influíu na decisão da causa saindo desrespeitados o princípio do contraditório e da igualdade de meios processuais, nos termos dos artºs 98º da LGT e 3-A do CPCivil.

Acresce que, como se refere no STA 30-1-2002, Rec. 26.653, dos artºs 13º e 20º da Constituição resulta que o "princípio da igualdade processual ou de armas ... demanda que as partes sejam colocadas, no processo judicial, em perfeita paridade de condições para obter a justiça que reclamam".

Neste mesmo sentido se pronunciou o Pleno da 1ª Secção (cfr. Ac. de 2-10-2001, Rec. 42.385) no qual, em síntese, se afirmou que a falta de notificação do recorrente para se pronunciar sobre questão nova suscitada pelo MP configura nulidade secundária acrescentando que se a decisão final sobre tal questão é proferida sem a prévia audição do recorrente, que dela não tomou conhecimento, enferma de ilegalidade para arguição da qual o recurso jurisdicional é o meio próprio.

Não tendo sido notificado ao impugnante o referido parecer do MP cometeu-se omissão susceptível de influir na decisão da causa o que determina a anulação da sentença em apreciação nos termos do artº 201º do CPCivil.

4. Termos em que se acorda em conceder provimento ao recurso anulando-se a sentença recorrida.

Sem custas.

Lisboa, 4 de Dezembro de 2002. — *António Pimpão* (relator) — *Mendes Pimentel* — *Vitor Meira*.

## Acórdão de 4 de Dezembro de 2002.

### Assunto:

*Incompetência em razão do autor do acto - Artºs 32º nº 1 al. c) e 41º nº 1 al. b) do ETAF.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*Nos termos das disposições combinadas do artºs 32º nº 1 al. c) e 41º nº 1 al. b) do ETAF, o STA é incompetente em razão do autor do acto para conhecer de recurso contencioso interposto de despacho do SEAF, ainda que proferido por delegação ministerial de competência, radican-do-se tal competência no TCA.*

Recurso n.º 1405/02-30. Recorrente: COPACEL-Agro Serv. do Centro Leste CRL; Recorrida: Secretária de Estado dos Assuntos Fiscais; Relator: Ex.º Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do STA:

COPACED - AGRO SERVIÇOS DO CENTRO LESTE, CRL, veio interpor recurso contencioso, para este STA, do despacho do SEAF, de 14 JUL 2002, que lhe indeferiu recurso hierárquico da "decisão da Administração Fiscal" que lhe determinou correcções ao lucro tributável em IRC.

Todavia, logo no seu visto inicial, o Ex.º Magistrado do MP emitiu parecer no sentido da incompetência deste Tribunal para o conhecimento do recurso, já que "a prática do acto recorrido é imputada ao senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais", nos termos dos artºs 32º nº 1 al. c) e 41º nº 1 al. b) do ETAF, sendo assim competente o TCA.

Ouvido o recorrente sobre a questão levantada pelo MP, veio afirmar a competência do STA, já que o acto proferido pelo SEAF o foi no uso de delegação de competências.

Vejam, pois:

Nos termos do artº 32º nº 1 al. c) do ETAF, compete à Secção do Contencioso Tributário do STA conhecer "dos recursos de actos administrativos do Conselho de Ministros respeitantes a questões fiscais".

Competindo ao TCA conhecer - artº 41º nº 1 al. b) - "dos recursos de actos administrativos de membros do Governo respeitantes a questões fiscais".

Ora, o acto em causa é atribuído ao SEAF, pelo que, nos termos dos apontados normativos, a competência para o respectivo conhecimento é do TCA.

Ao que nada obsta, ao contrário do que pretende a recorrente, o acto recorrido ter sido praticado no uso de delegação de competência, conforme nº 2.6 do Despacho nº 14.386/2002, de 13/Jun/02, in D. Rep., II série, nº 145, de 26/Jun/02.

E isto mau grado os Secretários de Estado não disporem de competência própria mas, antes, da que lhe é atribuída ministerialmente.

E que os actos praticados pelos Secretários de Estado, em tais circunstâncias, são actos próprios: têm tal natureza os actos do delegado praticados por delegação de poderes.

Os actos do delegado não são actos do delegante, mas do delegado, tanto assim que o CPA prevê a revogação dos actos do delegado pelo delegante - artºs 39º nº 2 e 158º nº 2 al. b) *in fine*.



Na verdade, na delegação de poderes, há uma transferência da competência cuja titularidade pertence ao delegante - art.º 35.º do CPA.

Assim, o STA é incompetente, em razão do autor do acto, para o conhecimento do presente recurso contencioso, radicando-se, antes, tal competência no TCA, nos termos das apontadas disposições legais.

Termos em que se acorda julgar o STA incompetente para o conhecimento do recurso.

Custas pela recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 99 Euros e a procuradoria em 50%.

Transitado, remeta-se ao TCA - fls. 119.

Lisboa, 4 de Dezembro de 2002. — *Domingos Brandão de Pinho* — (relator) — *Almeida Lopes* — *António Pimpão*.

### Acórdão de 4 de Dezembro de 2002.

#### Assunto:

*Recurso contencioso. Competência em razão do autor do acto. Acto relativo a questão fiscal.*

#### Doutrina que dimana da decisão:

*É da competência do TCA (Secção de Contencioso Tributário) o conhecimento de um recurso contencioso que tem por objecto um acto proferido pelo Secretário de Estado, no uso de competência delegada pelo Ministro das Finanças, que decidiu indeferir um recurso hierárquico interposto de uma decisão da administração fiscal que fixou algumas correcções quantitativas ao lucro ,tributável ao abrigo do art.º 57.º do CIRC.*

Recurso n.º 1412/02. Recorrente: AGRISA - Agro Pecuária, S.A.; Recorrido: Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais; Relator: Juiz Conselheiro Benjamim Rodrigues.

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

#### A - O relatório

1. AGRISA - AGRO PECUÁRIA, S.A., identificada nos autos, recorre contenciosamente para este Supremo Tribunal Administrativo do despacho proferido pelo Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, de 17 de Julho de 2002, que decidiu indeferir o recurso hierárquico interposto de uma decisão da administração fiscal que lhe determinou algumas correcções de natureza quantitativa ao lucro tributável em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, no valor de 1 916 449\$00 ( 9 559,20 euros), ao abrigo do disposto no art.º 57.º do CIRC e referentes ao exercício de 1997.

2. Na vista inicial, o Ex.mo Procurador-Geral Adjunto neste Supremo suscitou a questão prévia da incompetência do tribunal em razão do autor do acto, ao abrigo do disposto nos art.ºs 32.º e 41.º n.º 1 al. b) do ETAF.

3. Ouvida a recorrente sobre a questão prévia suscitada veio defender caber a competência a este Supremo por se lhe afigurar caber a hipótese na al. c) do n.º 1 do art.º 32.º do ETAF porquanto o recurso hierárquico foi dirigido ao Ministro das Finanças e apenas por decidido pelo Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais ao abrigo de uma delegação de competência.

Com os vistos dos juizes adjuntos cumpre decidir.

B - A fundamentação

4. A questão decidenda

É a de saber se este Supremo é o tribunal competente para conhecer do recurso contencioso.

5. Ao contrário do sustentado pela recorrente, nunca o caso em apreço caberá na hipótese recortada na al. c) do n.º 1 do art.º 32.º do ETAF, pois este, após a redacção dada pelo DL. n.º 229/96, de 29/11, e aqui aplicável temporalmente, apenas contempla os recursos de actos administrativos do Conselho de Ministros respeitantes a questões fiscais. Ora o acto contenciosamente sindicado é um acto proferido pelo Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais e como tal tem de ser considerado para efeitos de recurso contencioso, não obstante ele haver sido proferido no uso de delegação de poderes, por mor do disposto no art.º 7.º do ETAF. De resto, mesmo que se imputasse a sua autoria ao órgão delegante - o Ministro das Finanças - sempre a competência caberia ao Tribunal Central Administrativo -Secção de Contencioso Tributário - nos termos dos art.º 42 n.º 1 al. b) do ETAF, na redacção dada pelo citado decreto-lei, por o ministro ser um órgão distinto do órgão colegial do Conselho de Ministros. Por outro lado acresce que o objecto do recurso contencioso é, sem sombra de dúvida, um acto relativo a questão fiscal, porquanto resulta da aplicação de normas materiais fiscais a uma situação concreta de um contribuinte.

C - A decisão

6. Destarte, atento tudo o exposto, acordam os juizes deste tribunal em julgá-lo hierarquicamente incompetente em razão do autor do acto e competente aquele Tribunal Central Administrativo (Secção de Contencioso Tributário), para quem, em deferimento do já requerido pela recorrente, se ordena a remessa dos autos.

Custas pela recorrente, com taxa de justiça de € 100,00 e procuradoria de 50 %.

Lisboa, 4 de Dezembro de 2002. — *Benjamim Rodrigues* (relator) — *Fonseca Limão* — *Ernâni Figueiredo*.

### Acórdão de 4 de Dezembro de 2002.

#### Assunto:

*Recurso contencioso. Competência em razão do autor do acto. Acto relativo a questão fiscal.*

**Doutrina que dimana da decisão:**

*É da competência do TCA (Secção de Contencioso Tributário) o conhecimento de um recurso contencioso que tem por objecto um acto proferido pelo Secretário de Estado, no uso de competência delegada pelo Ministro das Finanças, que decidiu indeferir um recurso hierárquico interposto de uma decisão da administração fiscal que fixou algumas correcções quantitativas ao lucro tributável ao abrigo do art.º 57º do CIRC.*

Recurso n.º 1413/02. Recorrente: Sociedade Agrícola da Godinha, S.A.; Recorrido: Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais; Relator: Juiz Conselheiro Benjamim Rodrigues.

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

A - O relatório.

1. SOCIEDADE AGRÍCOLA DA GODINHA, S.A., identificada nos autos, recorre contenciosamente para este Supremo Tribunal Administrativo do despacho proferido pelo Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, de 17 de Julho de 2002, que decidiu indeferir o recurso hierárquico interposto de uma decisão da administração fiscal que lhe determinou algumas correcções de natureza quantitativa ao lucro tributável em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, no valor de 14 271 527\$00, ao abrigo do disposto no art.º 57º do CIRC e referentes ao exercício de 1997.

2. Na vista inicial, o Ex.mo Procurador-Geral Adjunto neste Supremo suscitou a questão prévia da incompetência do tribunal em razão do autor do acto, ao abrigo do disposto nos art.ºs 32º e 41º n.º 1 al. b) do ETAF.

3. Ouvida a recorrente sobre a questão prévia suscitada veio defender caber a competência a este Supremo por se lhe afigurar caber a hipótese na al. c) do n.º 1 do art.º 32º do ETAF porquanto o recurso hierárquico foi dirigido ao Ministro das Finanças e apenas foi decidido pelo Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais ao abrigo de uma delegação de competência.

Com os vistos dos juizes adjuntos cumpre decidir.

B - A fundamentação

4. A questão decidenda

É a de saber se este Supremo é o tribunal competente para conhecer do recurso contencioso.

5. Ao contrário do sustentado pela recorrente, nunca o caso em apreço caberá na hipótese recortada na al. c) do n.º 1 do art.º 32º do ETAF, pois este, após a redacção dada pelo DL. n.º 229/96, de 29/11, e aqui aplicável temporalmente, apenas contempla os recursos de actos administrativos do Conselho de Ministros respeitantes a questões fiscais. Ora o acto contenciosamente sindicado é um acto proferido pelo Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais e como tal tem de ser considerado para efeitos de recurso contencioso, não obstante ele haver sido proferido no uso de delegação de poderes, por mor do disposto no art.º 7º do ETAF. De resto, mesmo que se imputasse a sua autoria ao órgão delegante - o Ministro das Finanças - sempre a competência caberia ao Tribunal Central Administrativo - Secção de Contencioso Tributário - nos termos dos art.º 42 n.º 1

al. b) do ETAF, na redacção dada pelo citado decreto-lei, por o ministro ser um órgão distinto do órgão colegial do Conselho de Ministros. Por outro lado acresce que o objecto do recurso contencioso é, sem sombra de dúvida, um acto relativo a questão fiscal, porquanto resulta da aplicação de normas materiais fiscais a uma situação concreta de um contribuinte.

C - A decisão

6. Destarte, atento tudo o exposto, acordam os juizes deste tribunal em julgá-lo hierarquicamente incompetente em razão do autor do acto e competente aquele Tribunal Central Administrativo (Secção de Contencioso Tributário), para quem, em deferimento do já requerido pela recorrente, se ordena a remessa dos autos.

Custas pela recorrente, com taxa de justiça de € 100,00 e procuradoria de 50 %.

Lisboa, 4 de Dezembro de 2002. — *Benjamim Rodrigues* (relator) — *Fonseca Limão* — *Ernâni Figueiredo*.

**Acórdão de 4 de Dezembro de 2002.****Assunto:**

*Identificação do autor do acto recorrido. Regularização da petição. Art. 40º da LPTA. Erro manifestamente indesculpável.*

**Doutrina que dimana da decisão:**

*I — Se o autor do acto recorrido for erradamente identificado, por erro manifestamente desculpável, deve o recorrente ser convidado a corrigir a petição de recurso.*

*II — Tal é o caso se, na respectiva notificação, não for identificado o autor do acto e a petição de recurso referir como autor do acto a autoridade a quem o recurso hierárquico fora dirigido.*

Recurso n.º 1446/02-30. Recorrente: Ramiro & Pires, L.<sup>da</sup> Recorrido: Ministro das Finanças e da Economia. Relator: Juiz Conselheiro Lúcio Barbosa.

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

1. RAMIRO E PIRES, Ld., com sede na Estrada de Vinhais, km. 3, Castro de Avelãs, Bragança, interpôs, junto do Tribunal Tributário de 1ª Instância, recurso contencioso do despacho do Senhor Ministro das Finanças e Economia, que lhe indeferiu o recurso hierárquico por si interposto de um despacho do Director de Finanças de Bragança, pedindo a anulação da liquidação de contribuição industrial do ano de 1988 e juros compensatórios.

O Tribunal Central Administrativo, com o fundamento de que o Autor do acto recorrido é o Subdirector Geral dos Impostos, de-

clarou-se incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do pedido, declarando competente o Tribunal Tributário de 1ª Instância.

Foram então os autos remetidos ao Tribunal Tributário de 1ª Instância de Bragança.

O Mm. Juiz daquele Tribunal, aceitando a sua competência, rejeitou o recurso, com o fundamento na ilegitimidade passiva por errada indicação do autor do acto.

Inconformada com esta decisão, a recorrente interpôs recurso jurisdicional para este Supremo Tribunal, formulando as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

10. O processo foi remetido para este Tribunal por se reconhecer que o acto recorrido não foi praticado por qualquer membro do Governo mas pelo Exmº Senhor Subdirector Geral dos Impostos, por delegação daquele.

11. Tal remessa resulta da faculdade prevista pelo art. 4º do ETAF.

12. Ao ser admitida a remessa para este Tribunal, aceitou-se que o recurso foi interposto do despacho do Exmº Senhor Subdirector Geral dos Impostos.

13. Consequentemente está sanada a eventual excepção da ilegitimidade.

14. Ao assim não ser entendido violou-se o disposto no art. 4º do ETAF.

15. Mesmo que assim não fosse entendido, sempre a recorrente teria direito a regularizar a petição.

16. É que a situação em apreço está tipificada no art. 40º do ETAF.

17. Na verdade, embora este artigo seja utilizado o termo “pode”, é entendido que se trata de um poder dever a ser exercido pelo douto julgador.

18. Ao assim não ser entendido foi violado o disposto no citado art. 40º do ETAF.

Não houve contra-alegações.

Neste STA, o EPGA emitiu douto 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. Por despacho de 20/3/86 do Sr. Secretário de Estado do Planeamento foram concedidos incentivos fiscais à ora recorrente no tocante a sisa, contribuição industrial, imposto complementar Secção B, reintegrações e amortizações, custos ou perdas do exercício para efeitos do art. 26º do CI, incentivos financeiros correspondentes à taxa básica de bonificação.

2.2. Por despacho de 8/4/97 do Sr. Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais foi determinada a caducidade dos incentivos fiscais e financeiros concedidos.

2.3. Pelo ofício n. 4444 de 15/9/99 da Direcção de Finanças de Bragança foi ordenada a liquidação dos incentivos a repor, com base na informação prestada pelos serviços de Inspeção Tributária.

2.4. Foi então liquidada Contribuição Industrial na importância de 267.115\$0 e juros compensatórios na quantia de 160.375\$00, tendo a ora recorrente sido notificada em 25/10/99.

2.5. Em 21/1/00 a ora recorrente deduziu reclamação dirigida ao Exmº Senhor Director de Finanças do Distrito de Bragança.

2.6. A reclamação foi indeferida por despacho de 6/4/00 da Sr.ª Directora de Finanças de Bragança, decisão que foi notificada à ora recorrente por carta registada em 1/4/00.

2.7. A ora recorrente recorreu hierarquicamente, em 8/5/00, de tal decisão, em petição dirigida ao Sr. Ministro de Finanças e Economia.

2.8. O recurso hierárquico foi decidido pelo Sr. Subdirector-Geral dos Impostos, por delegação, que o indeferiu por decisão proferida em 17/6/00 e notificada à recorrente.

2.9. O recurso em apreço foi instaurado em 10/7/00.

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

Está em causa saber tão-só se a errada identificação do autor do acto leva à rejeição do recurso.

E a resposta no caso concreto será necessariamente negativa. Vejamos porquê.

É inequívoco que o autor do acto recorrido foi, por delegação, o Sr. Subdirector-Geral dos Impostos.

E o recorrente interpôs recurso da decisão, não desta autoridade, mas sim do Sr. Ministro das Finanças.

*Quid juris?*

Pois bem.

Vejamos a lei.

Dispõe o art. 40º da LPTA:

1 Sem prejuízo dos demais casos de regularização da petição de recurso, esta pode ser corrigida a convite do tribunal, até ser proferida decisão final, sempre que se verifique:

a) A errada identificação do autor do acto recorrido, salvo se o erro for manifestamente indesculpável.”

Ora, resulta do processo administrativo que o recorrente dirigiu a sua pretensão administrativa (recurso hierárquico) ao Sr. Ministro das Finanças.

O recorrente foi notificado do indeferimento da sua pretensão através de ofício assinado pelo chefe da repartição de finanças de Bragança, sem indicação de que o autor do acto era o Subdirector Geral dos Impostos.

Isto é o que resulta claramente do processo administrativo.

Tanto basta para se considerar desde logo que o lapso na indicação do autor do acto era manifestamente desculpável.

Na verdade, e como se diz no acórdão deste STA de 13/11/2002 (recurso n. 1445/02-30), “tem-se considerado como manifestamente indesculpável, para o efeito do disposto naquele normativo (art. 40º, 1, a) da LPTA), o erro grosseiro, crasso ou notório, aquele em que não cairia um administrado medianamente diligente”.

Sendo que (citando Sérvulo Correia, Revista da Ordem dos Advogados, -Dez. 94, pág. 843.870 e acórdão do STA de 7/12/99, in Acórdãos Doutrinários, 460-489), “as situações de indesculpabilidade do erro se reduziriam à *incerteza absoluta quanto à identidade do autor do acto e à pertinácia do erro*”.

O que será inequivocamente o caso dos autos.

O que desde logo implicava não a rejeição do recurso contencioso mas sim a sua correcção.

Mas será que, como pretende também o recorrente, ao aceitar-se que “o recurso foi interposto do despacho do Exmº Senhor Subdirector-Geral dos Impostos” ficou “sanada a eventual excepção de ilegitimidade”?

Poderia pensar-se que sim.

Por duas razões.

Primeiro, porque o Sr. Ministro das Finanças entidade hierarquicamente superior ao Subdirector-Geral dos Impostos impugnou com

inteiro conhecimento de causa, a petição de recurso, aduzindo as razões de facto e de direito que estão na base do indeferimento do recurso hierárquico. Depois porque o processo está já finalizado, com resposta da pertinente autoridade fiscal, alegações das partes e parecer final do MP.

Mas esta solução não é defensável.

Por uma razão facilmente perceptível:

É que o autor do acto recorrido (o Subdirector-Geral dos Impostos) não teve intervenção nos autos.

E é ele - que não o Ministro das Finanças - que, sendo a autoridade fiscal competente, pode impugnar a petição de recurso, responder e apresentar alegações.

Há assim que corrigir a petição.

4. Face ao exposto, acorda-se em revogar a sentença recorrida, que deverá ser substituída por outra que convide o recorrente a proceder à correcção da petição, se a tal nada mais obstar.

Sem custas.

Lisboa, 4 de Dezembro de 2002. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Alfredo Madureira* — *Brandão de Pinho*.

## Acórdão de 4 de Dezembro de 2002.

### Assunto:

*Execução fiscal. Oposição. Pagamento voluntário da dívida exequenda. Extinção da execução e consequente extinção da oposição, por inutilidade superveniente da lide.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- I — O processo de execução fiscal extingue-se, além do mais, pelo pagamento da dívida exequenda e do acrescido (cfr. art.º 176º n.º 1 al. a) do CPPT), no estado em que se encontrar (cfr. art.º 264º n.º 1 do mesmo diploma adjetivo), devendo o órgão de execução fiscal onde correr o processo declarar a extinção da execução em consequência daquele pagamento (cfr. art.º 269º do citado CPPT).*
- II — A oposição à execução fiscal é o meio judicial especialmente vocacionado para, na procedência de um qualquer dos fundamentos legais válidos e taxativamente previstos nas alíneas do n.º 1 do art.º 204º do CPPT, demandar também a extinção da execução agora quanto ou relativamente ao oponente ou oponentes - cfr. art.º 176º n.º 1 al. c) do CPPT.*
- III — Assim, verificado o pagamento da dívida exequenda e acrescido e decretada a extinção da execução fiscal tendente a cobrança coerciva daquela dívida, ocorre, natural e necessariamente, a inutilidade superveniente da lide de oposição à execução, com a consequente prejudicialidade do conhecimento das questões nesta porventura invocadas.*

Recurso n.º1470/02. Recorrente: Maria Salete Costa Figueiredo Almeida; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Conselheiro Alfredo Madureira.

Em conferência, acordam os Juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

Inconformada com o despacho do Meritíssimo Juiz do TT de 1ª Instância de Viseu que lhe julgou extinta, por impossibilidade superveniente da lide - cfr. art.º 287º al. e) do CPC -, a instância de oposição à execução fiscal que deduzira, dele apresentou recurso para esta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, a oponente Maria Salete Costa Figueiredo Almeida, nos autos convenientemente identificada.

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

*1º. Simultaneamente com a oposição à execução a recorrente liquidou a quantia exequenda.*

*2º. Na oposição à execução a recorrente referiu que ia efectuar tal pagamento, com vista apenas a beneficiar do disposto no artigo 23º n.º 5 da LGT.*

*3º. Tal pagamento é condicional e representa uma consignação em depósito o que, no caso de ser procedente a oposição, deve ser restituído à recorrente.*

*4º. O pagamento funciona também como uma garantia da dívida, tudo se passando como tivesse havido penhora, que no caso de ser improcedente a oposição implicava a consideração da dívida como paga na data do depósito.*

*5º. Independentemente do pagamento, o tribunal não podia deixar de conhecer dos fundamentos alegados na oposição relativos à prescrição, nulidade da decisão relativa à aplicação das coimas, ilegalidade da reversão e inconstitucionalidade do art.º 13º do C.P.T. por os mesmos serem do conhecimento officioso.*

*6º. Não se tendo procedido da forma como ora se alega, foram violadas, entre outras, as seguintes disposições legais:*

*- artigos 165º n.º 4, 176º n.º 2 c), 169º do C.P.P.T.*

*- artigos 2º, 204º e 266º da C.R.P.*

*- artigos 841º e ss. do C. Civil.*

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Ex.º Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal teve vista dos autos - cfr. art.º 289º n.º 1 do CPPT e fls. 60 -.

Tomaram-se os vistos dos Ex.ºs Senhores Juizes Adjuntos - cfr. art.º 289º n.º 2 do CPPT e fls. 60 v.º -.

Assim e nada obstando, cumpre decidir.

O sindicato despacho judicial julgou extinta a instância de oposição à execução fiscal, por impossibilidade superveniente da lide (cfr. art.º 287º al. e) do CPC), em virtude de vir apurado que a respectiva execução fiscal fora já arquivada, com fundamento no verificado pagamento voluntário da dívida exequenda, por despacho do Chefe de Finanças do Serviço de Finanças de Viseu 2 - cfr. fls. 46 -.

E assim porque, mais se aduziu no questionado despacho, o controvertido efeito - *extinção da execução* - decorrente do pagamento voluntário da dívida exequenda não só não está na disponibilidade de nenhum dos intervenientes processuais (cfr. arts. 176º n.º 1, 264º n.º 1 e 269º do CPPT),

Como, por outro lado, da extinção da execução emerge necessariamente a extinção do objecto da opposição, dado o carácter instrumental desta relativamente àquela (a procedência da oposição conduz além do mais e fundamentalmente à extinção da execução relativamente ao oponente).

É contra o assim decidido que continua a insurgir-se a Oponente, nos termos das transcritas conclusões do presente recurso jurisdicional, persistindo em ver apreciados os fundamentos de opposição que entendeu invocar em sede de petição inicial e independentemente do pagamento voluntário que, com aquela e pela totalidade da dívida exequenda, efectuou.

Não lhe assiste, porém, qualquer razão e o seu recurso mostra-se antes irremediavelmente condenado ao insucesso.

Com efeito e tal como vem doutamente decidido, é absolutamente seguro e certo que o processo de execução fiscal se extingue, além do mais, pelo pagamento da dívida exequenda e do acrescido (cfr. art.º 176º n.º 1 al. a) do CPPT), no estado em que se encontrar (cfr. art.º 264º n.º 1 do mesmo diploma adjectivo), devendo o órgão de execução fiscal onde correr o processo declarar a extinção da execução em consequência daquele pagamento (cfr. art.º 269º do citado CPPT).

E vem também adquirido e não controvertido que, por despacho do Chefe de Finanças de 20.02.2002, proferido no respectivo processo executivo n.º 73.0/94 e apensos - cfr. fls. 46 destes autos - aqueles autos de processo executivo foram então arquivados, em face dos pagamentos efectuados, não constando nem vindo sequer alegado que este despacho tenha sido contenciosamente sindicado.

Assim e uma vez que, tal como vem decidido, a opposição à execução fiscal é o meio judicial especialmente vocacionado para, na procedência de um qualquer dos fundamentos legais válidos e taxativamente previstos nas alíneas do n.º 1 do art.º 204º daquele código, demandar também a extinção da execução agora quanto ou relativamente ao oponente ou oponentes - cfr. art.º 176º n.º 1 al. c) do CPPT -,

Este meio judicial ou procedimento processual de opposição só logra justificação e razão de ser na presença ou perante processo executivo que a eventual procedência daquele visa sustar.

Pois que, como se verifica ocorrer no caso dos presentes autos, se a execução respectiva se mostrar já arquivada ou finda, ou o foi entretanto, por nela se ter logrado obter o seu escopo jurídico-processual último - a cobrança da dívida exequenda -, nada justifica a instauração e ou pendência do processo judicial que a lei consagrou apenas com a finalidade própria e específica de, eventualmente, pôr termo ou sustar aquele.

E nem a eventual bondade dos argumentos porventura aduzidos para tanto o justificam.

Estes e aquela, a verificarem-se, sempre contenderiam com eventuais ilegalidades, em concreto, da ou das anteriores liquidações que, na opposição à execução, em princípio e salvo os casos indicados nas alíneas h) e i) do n.º 1 do art.º 204º do CPPT, não lograriam ser conhecidas ou apreciadas,

Tanto mais que, ainda assim, já perante o pagamento da dívida exequenda e consequente extinção legal do respectivo processo executivo, sempre a extinção deste haveria de demandar necessariamente a decretada inutilidade superveniente da lide de opposição à execução, com a consequente prejudicialidade do conhecimento daquelas questões, atenta a natureza inequivocamente instrumental do questionado meio processual.

Com efeito, extinta a execução fiscal a opposição a esta entretanto deduzida não pode deixar de ser, como foi, julgada também extinta, por manifesta ausência de objecto processual próprio e consequente impossibilidade e inutilidade da respectiva lide (cfr. art.º 287º al. e) do CPC, aplicável *ex vi* do art.º 2º al. e) do CPPT), já que, na verdade e como bem se evidenciou também na sindicada decisão, "... a opposição tem uma finalidade instrumental em relação à execução de que depende: a sua finalidade não é apurar direitos ou responsabilidades mas extinguir a execução quanto ao oponente. E se a extinção já ocorreu por motivos alheios à opposição tal desiderato torna-se impossível. .

"A opposição constitui uma verdadeira "contra acção do devedor à acção executiva do credor", servindo esta para realizar o direito já declarado em definitivo."

"A opposição está instituída, na e para a execução, tão-só para os fins que a lei fixa de suspender ou anular a execução e não para que, em todo o caso, seja formado ou fique certo o direito do credor" cfr. cit. págs. 274 e 279."

"Que a opposição à execução fiscal não tem natureza declaratória, resulta, aliás, claramente, da impossibilidade de nela se apreciar a legalidade da liquidação, a menos" que a lei não assegure meio judicial de impugnação ou recurso contra o acto de liquidação "...".

"... A opposição tem, pois, uma função subordinada, como que de resposta à iniciativa do exequente, em termos de contestação da posição deste na lide executiva" como também se doutrinou em acórdão desta Secção de 20.12.1995, in AP DR de 14.11.1997, págs. 3039 a 3043, processo n.º 19.094.

Não merece pois qualquer reparo ou censura a impugnada decisão judicial, improcedendo antes, isso sim, toda a argumentação subjacente ao presente recurso jurisdicional.

Termos em que acordam os Juízes deste Supremo Tribunal e Secção em negar-lhe provimento, assim confirmando aquela decisão.

Custas pela Recorrente, fixando a procuradoria em 40%.

Lisboa, 4 de Dezembro de 2002. — *Alfredo Madureira* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Almeida Lopes*.

## Acórdão de 4 de Dezembro de 2002.

### Assunto:

*Omissão de pronúncia.*

### Doutrina que dimana da decisão:

I — *Nos termos dos artigos 660º n.º 2 do Código de Processo Civil deve o julgador conhecer de todas as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação, exceptuadas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras.*

II — *O não conhecimento de tais questões é causa de nulidade da sentença nos termos da alínea d) do n.º1 do artigo 668º do mesmo compêndio normativo.*

Recurso n.º 1491/02. Recorrente: Serviços de Utilização Comum dos Hospitais, SUCH; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm.º Cons.º. Dr. Vítor Meira.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

Não se conformando com a coima que lhe foi aplicada em processo de contra-ordenação por não ter apresentado com a declaração periódica de IVA a quantia necessária ao respectivo pagamento, dela recorreu o “Serviço de Utilização Comum dos Hospitais - SUCH” para o Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa.

Por sentença do M.º Juiz daquele Tribunal foi negado provimento a tal recurso.

Inconformado com tal decisão interpôs o “SUCH” recurso para este Supremo Tribunal Administrativo, pedindo a sua revogação, formulando as seguintes conclusões:

a) O Recorrente é uma pessoa colectiva de utilidade pública administrativa.

b) O Recorrente formulou o pedido de reconhecimento da isenção do pagamento de custas, o qual se encontra devidamente fundamentado, não se tendo o Meritíssimo Juiz pronunciado acerca do mesmo.

c) O Recorrente arrolou três Testemunhas na sua impugnação, as quais não chegaram a prestar depoimento na fase administrativa do processo de contra-ordenação, nem na fase judicial do recurso de impugnação da decisão proferida naquele.

d) são assegurados ao Recorrente os direitos de audiência e defesa.

e) O depoimento das Testemunhas arroladas destinava-se a fazer prova de factos alegados pelo Recorrente e que a Meritíssima Juíza julgou não provados, limitando a possibilidade do Recorrente de produzir prova acerca desses factos.

f) A decisão de não ouvir qualquer das Testemunhas arroladas não foi fundamentada, ignorando o Recorrente até ao presente a motivação de uma tal atitude.

g) Essa decisão viola, assim, as garantias de defesa do Recorrente, bem como, por falta de fundamentação, os preceitos supra-identificados.

h) Na parte respeitante à fundamentação da matéria de facto da douda sentença, consta que a prova dos factos descritos nos números 2 e 4 do Relatório deveria ter sido feita documentalmente.

i) Nesta sede, vigora o princípio geral da liberdade dos meios de prova, o qual só é afastado por imposição expressa de norma legal que determine que determinado facto só possa ser provado através de prova tarifada.

j) No caso concreto não existe qualquer preceito que imponha que a prova daqueles factos seja documental não sendo, por isso, indicado nenhum preceito normativo que justifique tal apreciação.

k) Foram assim violadas as garantias de defesa do Recorrente porquanto se deram como não provados factos cuja prova se destinava a ser feita pelo depoimento de Testemunhas que não chegaram a ser ouvidas.

l) A decisão proferida no âmbito do processo de contra-ordenação reconhece, como não podia deixar de ser, que a gravidade da con-

tra-ordenação é acidental, que a culpa do Recorrente é meramente negligente e que o benefício económico é nulo.

m) De acordo com a interpretação contida na douda sentença, da conjugação dos artigos 18º e 29, n.º 2 e 9 do RJIFNA, atentos os montantes de imposto em falta, resulta que neste caso concreto a medida da coima só pode ser de Esc. 5.000.000\$00, o que corresponde ao máximo legalmente permitido, na data em que os factos ocorreram.

n) Tal interpretação faz letra morta do artigo 19º do RJIFNA, o qual passa a ser aplicado consoante o valor do imposto em falta, constituindo além do mais uma clara violação dos princípios constitucionais da necessidade e da proporcionalidade tornando impossível fazer a gradação da medida da coima, ainda que o comportamento do agente seja menos gravoso, menos culposo e o agente não tenha retirado qualquer benefício económico.

o) A única interpretação possível, por ser legal e constitucionalmente conforme, é a de que o limite mínimo aplicável a estes casos é o previsto no artigo 18º n.º 3 do RJIFNA, ou seja, Esc. 2.000\$00.

p) A interpretação dos artigos 18º e 29º, n.ºs 2 e 9, do RJIFNA, efectuada nos termos acima sustentados pelo Recorrente, leva a que se mostre mais favorável o regime jurídico constante do RJIFNA, porquanto, haveria possibilidade de lhe ser aplicada uma coima menor devidamente ajustada à sua culpabilidade, à gravidade da infracção, ao benefício económico retirado com a prática da infracção (o qual foi nulo) e ao efectivo prejuízo causado à Administração Fiscal (igualmente nulo).

q) Atentos os artigos 26º, n.º1 e 2 e 114º, ambos do RGIT, o limite mínimo da coima baixou de 20% para 10% sobre o valor do imposto em falta, porém o montante máximo da coima aumentou para 30,00 euros.

r) À luz do anterior regime e no caso concreto, o limite mínimo da coima era o que correspondia limite mínimo legal, previsto no artigo 18º n.º3 do RJIFNA, como tal este mostra-se mais favorável.

Não houve contra-alegações.

Pelo Exmo. Magistrado do Ministério Público foi emitido parecer no sentido da incompetência em razão da hierarquia deste Supremo Tribunal Administrativo para conhecer do recurso por este não versar exclusivamente matéria de direito.

Ouvida a recorrente sobre tal questão prévia veio ela considerar que era neste tribunal que o recurso deveria prosseguir a sua tramitação.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

A sentença recorrida considerou provados os seguintes factos:

A) - A arguida apresentou no dia 30.11.1995 declaração periódica do IVA respeitante ao período de 9509, a que correspondia o imposto a pagar no montante de. 32.921.315\$00, sendo que a meio de pagamento não acompanhou a respectiva declaração, conforme Auto de Notícia de fls. 4, informação anexa de fls. 4v e confissão da arguida conforme conclusões acima transcritas, dando-se todos por reproduzidos;

B) - O termo do prazo para o cumprimento da obrigação ocorreu em 30.11.1995, conforme auto de notícia;

C) - À data da autuação, em 18.05.96, a recorrente já tinha entregue nos cofres do Estado o imposto em falta, nos termos do DL 229/95, conforme documento de fls. 17, que se dá por reproduzido;

D) - Notificada nos termos do disposto no art. 199º do CPT, a arguida, ora recorrente, apresentou o requerimento de fls. 8, que se dá por reproduzido;

E) - Por decisão de fls. 12, que se dá por reproduzida, foi aplicada à arguida a coima de 5.000.000\$00;

F) - Da decisão referida na alínea anterior foi interposto recurso, de fls. 16 a 20, em consequência do qual a AF declarou nula a mesma decisão, por despacho de fls. 29 a 30, dando-se os mesmos documentos por reproduzidos;

G) - Foi proferida nova decisão, de fls. 37 a 38 que se dá por reproduzida, onde foi aplicada a coima de 5.000.000\$00, nomeadamente atentos os art. 18º e 19º do RJIFNA, sendo desta decisão que foi interposto o presente recurso, dando-se o respectivo requerimento, de fls. 62 a 68, integralmente por reproduzido.

Assentes tais factos apreciemos o recurso.

Logra prioridade de apreciação a questão prévia suscitada. A falta de inquirição das testemunhas alegada pelo recorrente pode ser constatada da simples leitura do processo podendo ser desde logo apreendida pela sua consulta, constituindo uma aquisição processual. Afigura-se-nos por isso que se não verifica incompetência hierárquica do Tribunal.

Nas suas alegações a recorrente vem invocar a existência de nulidades de omissão de pronúncia na sentença recorrida consistentes na não apreciação da sua isenção quanto a custas e na não inquirição das testemunhas que arrolara, sem apresentação de qualquer motivação.

O artigo 668º n.º 1 alínea d) do Código de Processo Civil comina com nulidade a sentença em que o juiz deixe de pronunciar-se sobre questões que devesse apreciar, podendo esta nulidade, nos termos do n.º 3 do mesmo normativo, constituir fundamento do recurso.

Compulsando a sentença recorrida constata-se que efectivamente, como diz o recorrente, o Mº Juiz não se pronunciou sobre a isenção de pagamento de custas que o ora recorrente requereira, nem ouviu as testemunhas arroladas, nem explicitou qualquer motivo justificativo da não inquirição das mesmas.

Nos termos do artigo 660º n.º 2 do Código de Processo Civil, 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. A sanção pela não observância dessa apreciação que a lei lhe impunha consubstancia a nulidade invocada que leva à anulação da sentença, ficando prejudicada por tal decisão a apreciação das demais questões invocadas no recurso.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência neste Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, anulando-se a sentença recorrida pelos motivos mencionados. Sem custas.

Lisboa, 4 de Dezembro de 2002. — *Vitor Meira* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Benjamim Rodrigues*.

## Acórdão de 4 de Dezembro de 2002.

### Assunto:

*Erros materiais.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- I — A rectificação de erros materiais da sentença faz parte integrante dessa sentença;*
- II — Não cabe recurso do despacho que proceda à rectificação de erros materiais da sentença, mas da própria sentença na qual o despacho de rectificação se integra;*
- III — Erro material é aquele que resulta do texto ou do contexto da sentença, neste abrangendo documentos que constem do processo e que não foram tomados em consideração por lapso manifesto;*
- IV — É no recurso contra a sentença que o recorrente pode alegar o que entenda de seu direito no tocante à rectificação.*

Recurso n.º 1498/02. Recorrentes: Fazenda Pública e Ministério Público; Recorrido: Jorge Pinheiro Santiago; Relator: Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Almeida Lopes.

Com fundamento em dupla tributação, pois a sisa já tinha sido paga no momento da aquisição do terreno, não podendo ser paga novamente aquando da divisão de coisa comum e não da permuta o contribuinte JORGE PINHEIRO SANTIAGO, residente na Calçada de Santa Catarina, Lote 14, Cruz Quebrada, deduziu impugnação judicial contra o acto de liquidação de sisa praticado pela Repartição de Finanças de Portimão.

Por sentença de fls. 254 a 258, rectificada por despacho de fls. 271 a 273, o Tribunal Tributário de Faro julgou a impugnação parcialmente procedente e anulou a liquidação na parte em que tomou em consideração um valor superior a 13.129.700\$00.

Com esta sentença nem se conformou a Fazenda Pública nem o Mº. Pº., ambos tendo interposto recurso a este STA. A Fazenda, nas suas alegações de fls. 275 a 280 impugna o despacho que rectificou a sentença e pede que o mesmo seja declarado nulo, pois o Mº. Juiz *a quo* não podia fazer aquela rectificação por não existirem erros materiais, mas um erro de julgamento, só corrigível em sede de recurso. O Mº. Pº., nas suas alegações de fls. 284 a 289, pede a anulação ou declaração de inexistência jurídica da rectificação da sentença, pois essa rectificação extravasou o que é permitido por lei, só procedendo a rectificação prevista no artº 669º nº 2, do CPC a pedido das partes, o que não foi o caso.

Corridos os vistos cumpre decidir.

Está em causa a rectificação da sentença de fls. 254 a 258, operada por despacho de fls. 271 a 273, a pedido do contribuinte de fls. 260 a 263.

Sendo os recursos da Fazenda e do Mº Pº, vemos que ambos os recorrentes pedem a reforma não da sentença mas do despacho que rectificou essa sentença. A Fazenda Pública começa logo por dizer interpor o recurso de agravo do “despacho que rectificou a sentença” (como se vê pelo frontispício do recurso e alegações). Na conclusão j),

disse que é ilegal o despacho que rectificou a sentença. No pedido, pede que seja declarado nulo esse despacho.

No seu recurso, o M<sup>o</sup> P<sup>o</sup> disse que é ilegal a rectificação da sentença e que a mesma deve ser anulada ou declarada juridicamente inexistente [conclusões d) e e)]. No pedido, o M<sup>o</sup> P<sup>o</sup> pede a anulação ou declaração de inexistência da rectificação da sentença operada pelo M<sup>o</sup> Juiz a quo.

Uma coisa é a sentença (fls. 254 a 258) e outra diferente o despacho de fls. 271 a 273, que rectificou a sentença com base em erros materiais.

Nos termos do art<sup>o</sup> 670<sup>o</sup>, n<sup>o</sup> 2, segunda parte, do CPC, a decisão que deferir o requerimento de rectificação “considera-se complemento e parte integrante da sentença”. Logo, não cabe recurso autónomo contra o despacho que procedeu ao deferimento do requerimento de rectificação da sentença, nem se pode pedir ao tribunal superior que declare nulo esse despacho ou que anule ou declare a inexistência jurídica da rectificação da sentença. Desde que o despacho que procedeu à rectificação da sentença é complemento e parte integrante da sentença, deixa de ter qualquer autonomia para efeitos de recurso. Esse despacho faz parte integrante da sentença, pelo que só se pode pedir a declaração de nulidade da sentença ou a sua revogação.

O mesmo se passa com o despacho que indeferir o requerimento de rectificação: dele não cabe recurso, nos termos da primeira parte do n<sup>o</sup> 2 do art<sup>o</sup> 670<sup>o</sup> do CPC.

Claro que as partes têm o direito de se defenderem de rectificações ilegais da sentença, mas só podem seguir a via legal para o efeito. E essa via só pode ser a indicada no art<sup>o</sup> 667<sup>o</sup>, n<sup>o</sup> 2, do CPC: em caso de recurso, a rectificação só pode ter lugar antes de ele subir, **PODENDO AS PARTES ALEGAR PERANTE O TRIBUNAL SUPERIOR O QUE ENTENDAM DE SEU DIREITO NO TOCANTE À RECTIFICAÇÃO**.

Isto é, a Fazenda Pública e o M<sup>o</sup>P<sup>o</sup> nas conclusões das alegações teriam de atacar a sentença e não do despacho que procedeu à rectificação da sentença.

No recurso contra a sentença, da qual o despacho de rectificação faz parte integrante, podiam alegar perante este STA o que entendessem de seu direito no tocante à rectificação.

Ora, não foi esta a via seguida, pois quer no recurso da Fazenda quer no recurso do M<sup>o</sup>P<sup>o</sup> não se pede a anulação ou reforma da sentença, mas a anulação ou declaração de inexistência do despacho que procedeu à rectificação da sentença.

Acontece que esse despacho não tem autonomia para efeitos de recurso, não é recorrível autonomamente, não é modificável ou reformável autonomamente.

Os recorrentes teriam que atacar não o despacho de rectificação mas a sentença da qual faz parte integrante aquele despacho.

Isto bastaria para fazer naufragar os recursos. Mas importa dizer mais alguma coisa para que o caso fique melhor esclarecido.

Em matéria processual, há erros de julgamento e erros materiais. Os erros materiais são aqueles que resultam do texto ou do contexto em que são praticados. Os erros de julgamento são os restantes.

Se um erro resultar do texto ou do contexto, ele torna-se patente e notório, pelo que a sentença ficou inquinada por um vício formal e não por um erro substancial. Com a reforma do CPC de 1995/96, os erros materiais podem resultar da desconsideração de documentos que constem do processo ou de outros elementos que impliquem decisão diversa (art<sup>o</sup> 669<sup>o</sup>, n<sup>o</sup> 2, al. b), do CPC).

Como resulta do despacho de rectificação (integrante da sentença), o M<sup>o</sup> Juiz a quo procedeu à rectificação com base em documento constantes do processo. Os novos números não foram por si inventados, mas resultaram de uma melhor leitura dos autos.

Aliás, os recorrentes não põem em causa os novos números, mas apenas o procedimento seguido pelos M<sup>o</sup> Juiz e os seus limites de cognição.

Ora, não há dúvida de que a rectificação foi requerida pelo contribuinte (fls. 260 a 263) e não foi feita oficiosamente pelo M<sup>o</sup> Juiz. Por outro lado, a lei permite ao tribunal de 1<sup>a</sup> instância rectificar os seus próprios erros materiais (art<sup>o</sup> 667<sup>o</sup> do CPC).

Se a rectificação foi bem ou mal feita, isso já é outra questão, mas os recorrentes podem, no recurso contra a sentença, alegar o que entendam de seu direito no tocante à rectificação.

Ora, lendo as alegações vemos que os recorrentes não contestam o mérito da rectificação, mas apenas a forma como se fez e os limites do poder do juiz para a fazer.

Como não se ataca o mérito ou a verdade da rectificação e apenas se pede a sua anulação ou inexistência, a sentença não pode deixar de ser confirmada.

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

Sem custas.

Lisboa, 4 de Dezembro de 2002. — *Almeida Lopes* (relator) — *António Pimpão* — *Mendes Pimentel*.

## Acórdão de 4 de Dezembro de 2002.

### Assunto:

*IRC. Acto que introduz correcções técnicas. Fundamentação.*

### Doutrina que dimana da decisão:

1 — *A Administração Fiscal, ao introduzir, na sequência de exame escrita de um contribuinte, correcções técnicas, considerando que metade das quantias inscritas num grupo de recibos como respeitante a “ofertas e publicidade”, constitui custo de publicidade, e que a outra metade corresponde a donativos, quando o contribuinte declarara como custos de publicidade a totalidade, está obrigada a fundamentar o acto, enunciando as razões por que corrige e o critério usado nessa correcção.*

2 — *Dizendo a Administração, apenas, que os recibos, ao referirem-se a ofertas e publicidade, sem discriminação, não justificam o gasto, em publicidade, do montante total neles inscrito, e que considera metade respeitante a publicidade e outra metade a donativos, a fundamentação é insuficiente por, embora dando a conhecer as razões da correcção, não revelar o critério utilizado.*



Recurso n.º 1510/02. Recorrente: Valdemar Costa e João Pelotas, L.<sup>da</sup> Despachantes Oficiais; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.<sup>mo</sup> Juiz Conselheiro Dr. Baeta de Queiroz.

1.1. **VALDEMAR COSTA E JOÃO PELOTAS, LDA. - DESPACHANTES OFICIAIS, LDA.**, com sede na Figueira da Foz, recorrem do acórdão do Tribunal Central Administrativo (TCA) que, em recurso jurisdicional para ali interposto pela **FAZENDA PÚBLICA**, julgou, em substituição, improcedente a impugnação judicial do acto de liquidação de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC) relativo ao exercício dos anos de 1990, 1991 e 1992.

Formula as seguintes conclusões:

“a)

Com excepção de 1 496 880\$00 da matéria colectável de 1992, referente às previsões de créditos duvidosos, a alteração da matéria colectável dos anos de 1990, 1991 e 1992 não resultou, efectivamente, de “correções” denominadas “técnicas”, uma vez que aquela não resultou de imposição legal (que nem sequer foi invocada) nem cabe no âmbito do n.º 4 do art. 84.º do CPT, ao tempo vigente;

b)

A opção intelectual e algébrica da administração fiscal ao eleger como critério para operar com a percentagem de 50 %, sem justificar legalmente essa sua opção, considerando afectar metade das ofertas a cada uma das rubricas (publicidade e donativos) não pode considerar-se base técnica e científica, capaz de justificar “per se” a alteração da matéria colectável dos anos de 1990, 1991 e 1992, porquanto a mesma administração fiscal tributa o Ginásio Clube Figueirense pelos proveitos no total de Esc. 25 250 contos, doados pelos recorrentes em “publicidade”;

c)

A presunção infundada de a administração fiscal ter optado unilateralmente de afastar metade das nossas ofertas a cada uma das rubricas em causa, fica ilidida em presença da opção seguida pelo Fisco para com o Ginásio Clube Figueirense, em relação a mesmas ofertas, considerando-as enquadradas na rubrica da “publicidade” e em presença da nossa escrita contabilística onde figuram aqueles nossos donativos em rubrica de “publicidade” também, tendo em conta que os elementos escriturais têm a sua força probatória estabelecida no art. 44.º do Código Comercial;

d)

O referido critério de repartição utilizado pela administração fiscal não se encontra mimimamente fundamentado de acordo com o regime de fundamentação dos actos administrativos do art. 1.º, n.ºs 2 e 3, do DL. n.º 256-A/77;

e)

À possibilidade de escolher um critério em detrimento de outro, está ligada a necessidade de justificar essa escolha e daí, a exigência da fundamentação congruente como obrigação de expressa enunciação dos motivos de facto e de direito que determinaram o agente que prolatou o acto, o que não caso equacionado não se verificou;

f)

Não se pode ter como fundamentado o acto que, por encerrar juízo conclusivo diferente na classificação da receita orçamental do

donativo de 25 250 contos feito ao Ginásio Clube Figueirense, quanto aos custos por nós contabilizados e quanto aos proveitos escriturados pela referida instituição de utilidade pública, não nos permitindo a reconstituição do “iter cognoscitivo” e valorativo da autoridade decidente num e noutro caso, quando em ambas situações se trata da mesma verba;

g)

A administração Fiscal neste processo pelo “iter” seguido para com os recorrentes no tocante à classificação da receita, contrariamente ao utilizado para com o Ginásio Clube Figueirense em relação aos mesmos donativos, contabilizados por nós em “custos” e pelo referido Ginásio em “proveitos”, violou o princípio material consagrado em processo fiscal e, conseqüentemente, os arts. 19.º, alínea b); arts. 21.º, 22.º, 23.º, 80.º, 81.º, 82.º, 120.º, e 121.º, todos do CPT, ao tempo vigente; art. 268.º, n.º 3, da CRP; art. 1.º, n.ºs 2 e 3, do DL. n.º 256-A/77; art. 124.º, n.º 1, do CPA.; art. 77.º, n.ºs 1 e 2, da LGT. e art. 54.º, n.º 6, do CIRC.

(...) Deve o presente recurso ser provido e ser revogado o duto acórdão recorrido de 30 de Abril de 2002 da 2.ª instância, e, em consequência, seja anulado o acto tributário das liquidações do IRC efectuadas aos recorrentes em relação aos anos de 1990, 1991 e 1992 e ser reduzida a 592 765\$00, acrescidos dos respectivos juros compensatórios, em relação ao exercício de 1992, imposto correspondente ao valor de 1 496 880\$00 da matéria colectável que resulta, efectivamente, da correção denominada “Técnica”, efectuada pelo Fisco no Mod. DC-22 anexo aos autos (...).”

1.2. Não há contra-alegações.

1.3. O Exm.º Procurador-Geral Adjunto é de parecer que o recurso merece provimento, pela procedência das conclusões d), e) e f), por ser manifestamente insuficiente a fundamentação das correções quantitativas da matéria tributável.

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

2. A factualidade que vem apurada é a que segue:

“a)

O que motivou a inspecção ao Ginásio foi a suspeita de emissão de facturas “falsas”;

b)

Tal determinou também o exame circunstancial e paralelo a outras 67 empresas;

c)

Da análise feita à contabilidade da impugnante não resulta que tenha sido receptora de recibos tidos como “falsos”, do Ginásio;

d)

Os recibos de maior montante diziam «ofertas e publicidade»;

e)

No entanto, sem discriminarem quantitativamente as partes individualizadas;

f)

Nem mesmo liquidando IVA em correspondência à publicidade;

g)

De acordo com os recibos de fls. 43 a 52 dos Autos, as verbas a que os mesmos se destinam a dar quitação, provêm de «oferta

para fomento das actividades desportivas do Ginásio Clube Figueirense e Publicidade»;

h)

Deles não constando qual a verba atribuída a título de oferta e a verba atribuída a título de publicidade;

i)

Na falta de discriminação, optou a fiscalização tributária por considerar como critério de discriminação operar com a percentagem de 50% e, assim considerar como afectas a publicidade 50% do total do recibo e a ofertas os restantes 50%;

j)

Eleito aquele critério de percentagem, tudo o mais resulta de mera aplicação aritmética do factor ao total pago;

l)

Dos Autos não resulta que todo o valor dos recibos se refira a publicidade;

m)

O que o próprio elemento redactorial de tais recibos contraria;

n)

Não obstante a impugnante tudo ter escriturado em publicidade;

o)

Os descritivos dos recibos emitidos pelo Ginásio Clube Figueirense nem sempre correspondem, por tradição, à espécie de receita;

p)

A impugnante reclamou da liquidação com base nos documentos de cobrança juntos, que são os documentos de fls. 15, 16 e 17;

q)

De tais documentos resulta que «poderá reclamar ou impugnar nos termos do art. 111º do CIRC»;

r)

Havendo sido notificada para pagamento em 1995;

s)

Os documentos de fls. 73 a 86 foram juntos aos Autos antes de proferido o despacho de fls. 87 v.;

t)

Relativamente ao ano de 1992, o imposto é o correspondente ao valor de 1.496.880\$00 de matéria colectável que resulta efectivamente de “correções consideradas técnicas”, efectuadas pelo Fisco no mod. DC-22 anexo”.

3.1. Conforme se extrai da matéria de facto apurada, a recorrente contabilizou como se relativo a custos de publicidade o montante global das entregas feitas a uma agremiação desportiva a coberto de recibos que para tal serviam de suporte, dos quais constava respeitarem a “ofertas e publicidade”, sem destrinça do que concernia a cada um desses fins.

A Administração Fiscal, perante tais recibos, entendeu considerar como reportado a publicidade apenas 50% do montante daqueles

recibos, e a ofertas os sobranes 50%. E pretende que, deste modo, não se socorreu de métodos indiciários, antes se limitando a introduzir correções técnicas.

Escreveu-se no acórdão recorrido que estava em causa “uma alteração da matéria colectável com base em correções técnicas tomando em consideração o teor dos recibos (...)”. Em tais correções a Administração Fiscal utilizou “o critério de considerar 50% dos valores pagos como sendo pagamento por publicidade e outros 50% como donativos”. E concluiu o mesmo acórdão: “o iter cognoscitivo que presidiu a esta correção é apreensível. Com efeito, perante a omissão, imputável ao contribuinte, de discriminação dos montantes entregues destinados a publicidade e a oferta para fomento de actividade desportiva a administração fiscal optou por salomonicamente se decidir pelo único critério justo e equilibrado e naturalmente presumível de afectar metade das ofertas a cada uma das rubricas em causa. A utilização de percentagens diferentes poderiam vir até a redundar em prejuízo para o contribuinte pois nada garantia que fosse atribuída uma percentagem maior à parte de publicidade”. Assim, “por um lado, os factos verificados e constantes do Relatório da Fiscalização suportam a presunção firmada pelos agentes da AF no sentido de que se encontra preenchida a cláusula legal autorizadora do recurso a correções técnicas e que, por outro lado, a recorrida, em sede de impugnação, não logrou infirmar o pressuposto desta presunção, isto é, não logrou demonstrar que, ao invés do considerado pela AF, não há diversidade entre a realidade formalizada na escrita e as operações efectivamente praticadas e que a ponderação de valores feita pela AF foi incorrectamente calculado e, por consequência, também o imposto em falta resultante”.

A recorrente contesta que tenha havido, apenas, correções técnicas, pretendendo que a Administração Fiscal recorreu, para alterar a matéria colectável, a presunções (que, aliás, reputa de arbitrárias e infundadas), repartindo, em partes iguais, sem fundamentar, as verbas que contabilizara na rubrica “publicidade”, entre “publicidade” e “donativos”.

3.2. Quanto a este ponto, a recorrente não tem razão.

As correções introduzidas não consubstanciam um apuramento da matéria colectável por métodos indirectos, já que não houve recurso a quaisquer elementos estranhos aos que constavam da escrita da recorrente, e não se procedeu a cálculos estribados em quaisquer índices, presumindo um valor de negócios ou de custos. Antes, tudo assentou na escrita da recorrente e nos respectivos documentos de suporte, limitando-se a Administração a não aceitar que o total do montante que constava de determinados recibos pudesse ser tido como custos de publicidade.

Numa certa perspectiva, é verdade que a Administração parece ter usado de uma presunção: a de que o valor inscrito nos apontados recibos correspondia, metade, a publicidade, e metade a donativos. Mas tal presunção não respeita aos resultados obtidos pela recorrente, mas só ao conteúdo daqueles recibos, que daquele modo terá sido interpretado, pelo que o ter-se a ela recorrido não autoriza concluir que o apuramento da matéria colectável foi feito por apelo a métodos indiciários.

3.3. Já tem razão a recorrente quando alega que a Administração Fiscal não fundamentou a escolha do critério utilizado, ao considerar metade da quantia despendida pela recorrente como tendo-o sido

a título de pagamento de serviços de publicidade, e a outra metade como relativa a ofertas.

É seguro que o facto de a determinação da matéria colectável ser feita com base na declaração do contribuinte não impede que a Administração Fiscal controle essa declaração, verificando a veracidade e correcção do que dela consta.

No nosso caso, temos que ocorreu uma inspecção à escrita da recorrente, e que nessa escrita foi encontrada a situação já descrita: estava inscrito como gasto em publicidade um determinado montante (também como tal declarado), correspondente à soma de vários recibos emitidos por uma agremiação desportiva, mas em tais recibos lia-se que as quantias neles inscritas haviam sido recebidas a título de “ofertas e publicidade”.

Ora, as despesas feitas em publicidade têm um dado tratamento fiscal (cfr. o artigo 23º n.º 1 alínea b) do CIRC), as resultantes de ofertas merecem outro tratamento, diferente daquele (vd. o artigo 40º do CIRC).

A Administração atribuiu aos falados recibos esta valia: só metade das quantias neles inscritas respeita a publicidade, a outra metade corresponde a ofertas. E retirou daí as consequências que cabiam, em termos de consideração de custos e, consequentemente, do volume da matéria colectável.

É desta actuação que disse o acórdão recorrido ser “salomónica” e aceitou-a como boa; mas já o Exm.º Procurador-Geral Adjunto entendeu que havia manifesta insuficiência de fundamentação das correcções quantitativas introduzidas na matéria tributável, notando que “a sentença de Salomão tinha (...) fundamentação que não pode valer para o caso dos autos”.

A verdade é que a Administração Fiscal não produziu qualquer discurso fundamentador da sua actuação, no que respeita à divisão, em duas metades, dos valores constantes dos recibos referidos.

Ora, tendo-se os factos passado no domínio da vigência do Código de Processo Tributário, há que atender ao seu artigo 21º, em cujo n.º 1 se 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”.

O acto que altera a matéria colectável apurada e declarada pelo contribuinte deve, pois, ser fundamentado, explicitando-se nele as razões por que se procede a alterações, e o critério utilizado. Ou seja, no caso, a Administração estava obrigada a expressar, por um lado, a razão que a levava a não considerar como gastos de publicidade o total declarado pela recorrente; e, por outro lado, a enunciar os motivos por que só admitia a consideração desses custos numa dada medida.

Mas, se satisfaz a primeira parte da sua obrigação fundamentadora, ao dizer que os documentos de suporte não se referiam, no seu todo, a despesas de publicidade, impondo-se, por isso, a introdução de correcções; já nada disse dos motivos que a levavam a só considerar metade dos custos declarados, e não outra qualquer percentagem.

Facto que impede a recorrente de aperceber o critério utilizado - para além da sua expressão quantitativa - e, consequentemente, atacar em juízo a sua bondade, argumentando adversamente, do mesmo passo que também ao tribunal não permite avaliar da legalidade desse critério, tendo em vista a manutenção ou anulação do acto de liquidação na sequência praticado.

A procedência deste vício formal imputado ao acto impugnado, implicando, só por si, a anulação do acto, torna desnecessária ver se ele enferma, também, do outro vício que lhe é imputado; e a sua apreciação tinha de fazer-se antes da do vício de violação de lei, pela razão que resulta do exposto: o Tribunal, não conhecendo o critério utilizado pela Administração, porque ela o não revelou, não pode aferir da sua legalidade, controlando, designadamente, a existência de erro nos pressupostos de facto.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juizes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em, concedendo provimento ao recurso, revogar o acórdão impugnado, para ficar a valer a sentença da 1ª instância, que, por vício formal, anulara a liquidação.

Sem custas.

Lisboa, 4 de Dezembro de 2002. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Benjamim Rodrigues* — *Fonseca Limão*.

## Acórdão de 4 de Dezembro 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. 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 n.º 1 al. a) do ETAF.*

Recurso n.º 1599/02. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrida: Irmãos Costa Pais, L.ª; Relator: Ex.º Cons.º Alfredo Madureira.

Em conferência, acordam os Juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.

Inconformado com a aliás douta sentença proferida pelo TT de 1.ª Instância de Castelo Branco que julgou procedente a impugnação judicial deduzida por Irmãos Costa Pais, Limitada, contra liquidação de sisa e juros compensatórios no valor de 589.219\$00, dela interpôs recurso para este Supremo Tribunal Administrativo o Ex.º Representante da Fazenda Pública.

Apresentou tempestivamente as respectivas alegações de recurso jurisdicional, formulando as pertinentes conclusões - cfr. fls. 52 e 53 -, que aqui se dão por integralmente reproduzidas para todos os efeitos legais.

Não foram apresentadas contra-alegações.

E, neste Supremo Tribunal, por despacho do relator que consta de fls. 56 e 57, foi suscitada 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 se haver entendido que o presente recurso não versava exclusivamente matéria de direito.

Uma vez que, aduziu-se, nas conclusões 1ª, 2ª e 3ª 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.

Notificada a Recorrente para, querendo, se pronunciar sobre a referida “questão prévia” - art.º 704º do CPC -, pelo requerimento de fls. 59 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 vir a ser entendido, requereu a oportuna remessa dos autos ao tribunal hierarquicamente competente, o Tribunal Central Administrativo (2.ª Secção).

Os autos vêm à conferência sem vistos dada a ausência de controvérsia sobre a questão da competência, questão que em primeiro lugar e prejudicialmente cumpre conhecer (cfr. arts. 3º e 4º da LPTA e art.º 18º do CPPT).

Questão que não pode deixar de proceder, como aliás a própria Recorrente reconhece.

Na verdade e como se evidenciou no despacho de fls. 56 e 57 nas apontadas conclusões das alegações da Recorrente Fazenda Pública invocam-se factos que não só não foram estabelecidos na sindicada decisão, como, nela, não foram naturalmente levados em conta ou considerados.

Com efeito e ao arripio do probatório fixado - cfr. fls., 40,e 41 -, aí se alega e conclui que “. . . a ora impugnante tinha um poder de facto sobre o imóvel objecto da transmissão. . .” (conclusão 1.ª), que “A “revenda” do referido imóvel verificou-se em Maio de 1993” (conclusão 2.ª) e que “. . . por se ter verificado a tradição ou posse do imóvel em apreço, na medida em que por via do “ajuste de revenda” ocorrido entre a ora impugnante e o terceiro adquirente, através da “promessa pública.” (conclusão 3.ª).

Porque assim, importa concluir que o presente recurso não versa efectiva e exclusivamente matéria de direito e que, por isso mesmo, se verifica 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. 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 18º e 280º do CPPT,

Acordam os Juizes desta Secção em julgar verificada a suscitada “questão prévia” e, conseqüentemente, declarar a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo incompe-

tente, 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. 59.

Sem custas por delas estar isenta a Fazenda Pública.

Lisboa, 4 de Dezembro de 2002. — *Alfredo Madureira* (Relator) — *Brandão de Pinho* — *Almeida Lopes* (vencido, pois voto pela competência do STA).

## Acórdão de 4 de Dezembro de 2002.

### Assunto:

*Tribunal competente para decisão de incidente da instância.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Na lição do Professor Alberto dos Reis, incidente da instância é, em geral, “uma ocorrência extraordinária que perturba o movimento normal do processo”.*
- 2 — *E assim, é incidente atípico o pedido de extinção da instância formulado pelo EMMMP junto de TT de 1ª Instância.*
- 3 — *É ao Mmo Juiz de Direito do mesmo que assiste competência para a sua decisão.*

Recurso n.º 24 137. Recorrente: SOLIMPA — Sociedade de Limpezas e Enceramentos, Lda. Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Juiz Conselheiro Mendes Pimentel.

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

No acórdão de fls. 99-100, sustou-se a presente oposição, ordenando-se a sua apensação à respectiva execução fiscal e ulterior remessa de ambos os processos ao tribunal da falência.

Cumprido isto (v. ofício de fls. 108), os presentes autos foram devolvidos à 1ª instância pelo Tribunal de Comércio de Vila Nova de Gaia, acompanhados de fotocópia da sentença de verificação e graduação de créditos, bem como do rateio final (v. fls. 109-125).

O EMMMP junto do 1º Juízo do TT de 1ª Instância do Porto, “dado que os créditos em discussão nos presentes autos se mostram graduados na falência, não podendo já ser equacionada a responsabilidade da oponente pelo seu pagamento”, é de parecer “que a presente oposição deve ser julgada extinta, por inutilidade superveniente da lide”.

Sobre tal promoção, o Mmo Juiz de Direito proferiu o seguinte despacho:

“Compulsados os autos, verifica-se que (. . .) foram sustados por decisão do Venerando Supremo Tribunal Administrativo (. . .).

Assim, remeta o processo àquele Venerando Tribunal, para ordenar o que tiver por conveniente.”

Notificado ao douto mandatário da oponente aquele parecer do Digno Procurador da República, nada disse.

Corridos vistos suplementares, cumpre decidir.

Sabido que *incidente da instancia* é, em geral, “uma ocorrência extraordinária que perturba o movimento normal do processo” (Professor Alberto dos Reis, Comentário ao Código de Processo Civil, vol. III, p. 563), perfila-se, desencadeado pelo Ministério Público junto do tribunal *a quo*, incidente atípico de extinção da instância por inutilidade superveniente da lide.

Ora, segundo o artigo 128º do CPPT, *os incidentes serão processados e julgados nos termos do Código de Processo Civil, em tudo o que não seja estabelecido no presente Código.*

E assim, há, *in casu*, que ter em conta o que se prescreve no artigo 96º, 1, do CPC, do seguinte teor: *o tribunal competente para a acção é também competente para conhecer dos incidentes que nela se levantem (...).*

Segue-se que à 1ª instância compete decidir o apontado incidente da inutilidade superveniente da lide. Nela suscitado, sublinha-se.

Ademais, tal não contende, manifestamente, com a sustação da presente oposição decretada por este STA, sendo, em relação à instância impugnatória, *etwas neues*.

Destarte, falece a esta formação competência para o julgamento do dito incidente.

Termos em que se acorda determinar a baixa dos autos à instância, a fim de, nos termos do convocado artigo 96º,1, do CPC, conhecer do incidente em foco.

Não é devida tributação.

Lisboa, 4 de Dezembro de 2002. — *Mendes Pimentel* (relator) — *Almeida Lopes* — *Jorge Manuel Lopes de Sousa*.

## Acórdão de 4 de Dezembro de 2002.

Recurso n.º 26.369. Recorrente: Ilídio Pereira dos Santos; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm.º Cons.º Lúcio Barbosa.

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

1. ILÍDIO PEREIRA DOS SANTOS, identificado nos autos, impugnou judicialmente, junto do Tribunal Tributário de la Instância de Aveiro, a liquidação de IRS do ano de 1989.

O Mm. Juiz daquele Tribunal julgou a impugnação improcedente. Inconformado, o impugnante interpôs recurso para o TCA.

Este, por acórdão de 20/02/01, negou provimento ao recurso.

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

1) O acto tributário, consubstanciado na liquidação de IRS e juros compensatórios, não se mostra devidamente fundamentado, mormen-

te em matéria de facto e de direito, por ser totalmente omissa a tal respeito.

2) Padece igualmente de vício de forma o acto de fixação do rendimento colectável praticado pelo Director Distrital de Finanças de Aveiro em 26/4/94 por não mencionara proveniência das verbas lançadas na conta do recorrente na sociedade IPEBAL de que é sócio.

3) Apesar de requerida a notificação dos fundamentos do acto tributário e da decisão de fixação do rendimento colectável à entidade liquidadora do IRS e à entidade fixadora do rendimento, os mesmos não foram fornecidos.

4) O douto acórdão recorrido, aderindo à tese expandida pela sentença da 1ª Instância, julgou improcedente a arguição dos aludidos vícios de forma, com o fundamento de que o probatório evidenciou que o recorrente se encontrava esclarecido quanto aos motivos do acto em função das razões nele invocadas.

5) Contrariamente ao entendimento propugnado pelo douto acórdão recorrido, da prova produzida nos autos, decorre a verificação dos vícios arguidos perante o Tribunal Central Administrativo.

6) Foram violados os art.ºs. 268.º, 3, da CRP, 1.º do DL 256-A/77, de 17/6, 67.º, 2, do CIRS e 19.º, b), 21.º, 1, 64.º, 2, e 82.º do CPT ao tempo em vigor.

7) O saldo evidenciado na escrita da sociedade IPEBAL, de que o recorrente é sócio, está escriturado na conta de empréstimos (ou suprimentos) conforme se provou mediante documentos juntos às alegações de recurso interposto no TCA, o que é dado por assente pelo próprio douto acórdão recorrido.

8) O Fisco não fez prova nos autos nem em sede administrativa/tributária de que os lançamentos respectivos não obedeceram às normas legais ou contabilistas e/ou não têm origem em mútuos ou suprimentos efectivos.

9) Não foram apurados nem o Fisco fez prova de quaisquer factos demonstrativos de que o saldo de 17.002.995\$00, escriturado na conta 23.6 da sociedade IPEBAL tem uma causa ou proveniência diversa de mútuos (suprimentos) feitos à sociedade.

10) Decorre de uma interpretação *a contrario* do art. 7.º, n. 4, do CIRS que, nos casos em que os referidos lançamentos resultam de mútuos, como é o caso vertente, inexistente o pressuposto da verificação da presunção nele estabelecida.

11) O recorrente só estaria sujeito ao ónus de ilidir a presunção do art. 17.º, n. 4, do CIRS se estivesse demonstrada a premissa de que os lançamentos não resultaram de mútuos, da prestação de trabalho ou do exercício de cargos sociais, o que não se verifica.

12) Por ser outro o entendimento defendido pelo douto acórdão recorrido foram violados os art.ºs. 70.º, 4, do CIRS, 6.º, 1, h) do mesmo diploma, bem assim os art.ºs. 344.º, 1, do CC, e 121.º do CPT ao tempo em vigor.

Não houve contra-alegações.

Neste STA, a EPGA emitiu o seguinte parecer: “somos de parecer que o acórdão recorrido procedeu a uma correcta interpretação e aplicação do direito, devendo ser negado provimento ao recurso”.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2. É a seguinte a matéria de facto assente no TCA:

a) Em 7/6/90 o contribuinte e a mulher fizeram dar entrada na RFSV a declaração de rendimentos mod. 2 para efeitos de IRS, acompanhada pelos anexos A e B.

b) Com base nos elementos aí declarados a AF procedeu à liquidação de IRS desse ano, do montante de 49.532\$00 e, porque haviam já sido efectuadas retenções na fonte do montante de 93.168\$00, considerou dever restituir ao contribuinte e mulher 43.636\$00.

c) Em 28/5/91, um técnico da DDF sob a epígrafe “Assunto: Tributação em IRS de Ilídio Pereira de Bastos por lançamentos escriturados em seu nome, na sua conta corrente, na sociedade IPEBAL - Construções e Obras Públicas, Ld., da qual é sócio (alínea h) do art. 6.º conjugada com o n. 4 do art. 7.º, ambos do CIRS)” elaborou uma informação do seguinte teor:

“Na sequência do exame à escrita para efeitos de IRC, efectuado à firma IPEBAL - Construções e Obras Públicas, Ld. (...) foi detectada a seguinte situação:

“- Esta sociedade tem um capital social de 30.000.000\$00 correspondente à soma de duas quotas, uma de 27.000.000\$00, pertencente ao sócio Ilídio Pereira de Bastos e outra de 3.000.000\$00, pertencente à sócia Maria Helena da Silva Rodrigues.

“- Foram escriturados na conta do sócio Ilídio Pereira de Bastos (ver anexos 1 e 2 desta informação”.

d) A referida conta apresentava em 31/12/89 um saldo devedor de 17.002.955\$50.

e) Com base na referida informação, a AF em 5/2/92 elaborou documento de correcção do rendimento declarado (modelo DC 2, anexo E), do qual fez constar que o contribuinte no ano de 1989 auferira rendimentos de capitais do montante de 17.002.955\$00 e, como fundamento dessa correcção, deixou aí escrito o seguinte:

“O sujeito passivo é sócio gerente da firma IPEBAL, Ld. (...) sendo o rendimento proveniente de verbas lançadas na conta de sócios, cujo saldo em 31/12/89 é igual ao indicado.

“Assim, nos termos da alínea h) do art. 6.º conjugado com o n.º 4 do art. 7.º, ambos do CIRS, estas importâncias são consideradas como rendimentos da categoria E”.

f) Com base nessa correcção e nos elementos oportunamente declarados, o DDF de Aveiro, por despacho de 26/4/94, fixou o rendimento colectável dos contribuintes em 17.737.524\$00 com a seguinte fundamentação:

“O rendimento colectável fixado corresponde ao apurado, através dos elementos declarados pelo sujeito passivo, acrescido do montante de 17.002.955\$00 da Categoria E.

“O sujeito passivo é sócio gerente da firma IPEBAL - Construções e Obras Públicas, Ld. (...) sendo que esta importância respeita a verbas lançadas na conta de sócios, cujo saldo em 31/12/89 é igual ao montante indicado, pelo que nos termos da alínea h) do art. 6.º, conjugado com o n. 4 do art. 7.º, ambos do CIRS, são estas verbas consideradas como rendimentos da categoria E”.

g) Para notificar o contribuinte e mulher da fixação do rendimento colectável foi-lhes remetido o ofício registado com aviso de recepção, (A/R), o qual foi assinado, em 12/5/94.

h) Nesse ofício, e sob a epígrafe “Assunto: IRS/89 - correcções técnicas”, dizia-se:

“De acordo com o determinado no art. 67.º do CIRS, ficam V.Ex.ªs notificados de que por meu despacho, datado de 26/4/94 foi fixado/apurado para efeitos de IRS/89 o rendimento colectável de 17.737.524\$00 (dezassete milhões setecentos e trinta e sete mil quinhentos e vinte e quatro escudos).

“A fixação/alteração efectuada por força do art. 66.º, n. 2, alínea a), reflecte correcções à declaração por V.Ex.ªs. apresentada relativamente aos campos a seguir indicados:

Anexo Q	L.º	Descrição	Valor declarado	Valor corrigido
E	4	8 Lucros e adiantamentos p/conta de lucros	-0-	17.002.955\$00

”E tem por base a fundamentação seguinte:

“1. Valor em saldo em 31/12/89 na conta de sócios da firma Ipebal - Construções e Obras Públicas, Ld. (...).

“Da decisão objecto da notificação poderá, querendo, reclamar nos termos do art. 68.º do CIRS, mediante requerimento dirigido ao presidente da comissão distrital de revisão, no qual, sob pena de rejeição liminar, alegue os respectivos fundamentos, mencione os valores contestados e indique o rendimento colectável que deve ser considerado, podendo juntar-lhe os documentos ou pareceres que considere relevantes.

“Quando a reclamação for totalmente desatendida, a Comissão fixará, a título de custas, um agravamento até 5% do imposto, graduado conforme as circunstâncias, mas nunca inferior a 5.000\$00 (art. 69.º, n. 4, do CIRS).

“Do trânsito em julgado da decisão ora comunicada resultará a liquidação adicional de IRS relativo ao ano em questão, a efectuar de conformidade com o determinado no art. 81.º, n. 2, al. b) do CIRS, contra a qual poderá de conformidade com o estatuido no art. 131.º do CIRS, a seu tempo, reclamar nos termos, prazos e fundamentos estabelecidos no Código de Processo Tributário”.

i) O contribuinte não reclamou da fixação da matéria colectável.

j) Em 14/10/94 a AF, com base na matéria colectável fixada, procedeu à liquidação adicional de IRS do montante de 6.769.510\$00 e, tendo em conta o montante das retenções na fonte e de imposto que havia sido restituído ao contribuinte e mulher, na sequência da primeira liquidação, apurou o montante a pagar por estes de 6.659.978\$00.

l) O contribuinte e mulher foram notificados desta liquidação e para efectuarem o pagamento respectivo até 30/11/94.

m) Em 30/11/94 o contribuinte, alegando que não lhe foram comunicados os fundamentos de facto e de direito da liquidação e “ao abrigo do disposto nos art.ºs. 19.º, al. b), 21.º, 22.º, n. 2, e 64.º, n. 1, do mesmo Diploma” requereu ao DDF de Aveiro e ao Director do SAIR “a notificação dos elementos em falta, incluindo,

“A) O teor integral das informações oficiais, caso tenham sido prestadas e em que se fundou aquela liquidação.

“B) O teor integral do despacho do Senhor Director Distrital de Finanças de Aveiro que fixou o lucro tributável respectivo.

“C) A data em que o aludido despacho se tornou definitivo”.

n) O requerimento dirigido ao DDF de Aveiro foi respondido por ofício de 25/11/94 do Chefe da RFSV, a quem, para esse efeito, a DDFA deu as competentes instruções e recebido pelo contribuinte em 29 do mesmo mês, do seguinte teor:

“Relativamente ao requerimento formulado ao Exm.º Senhor Director Distrital de Finanças de Aveiro em 15/11/94 cumpre-me informar o seguinte:

“A notificação da correcção fiscal foi efectuada em 12 de Maio de 1994 - doc. 1 e 2.

“Porque não usou das garantias então oferecidas, verificou-se o trânsito em julgado da decisão.

“Resta-lhe assim a hipótese de reclamação graciosa ou a impugnação judicial”.

o) Em 1/3/95 o contribuinte fez dar entrada na RFSV a petição que deu origem a este processo e na qual pede a anulação da liquidação dita em j).

Factos não provados:

- Não ficou provado que não tenha sido posto à disposição do contribuinte o montante de 17.002.955\$00, correspondente ao saldo devedor da sua conta de sócio na sociedade denominada IPE-BAL — Construções e Obras Públicas, Ld., em 31/12/89.

3. O recorrente assaca ao acto de liquidação impugnado o vício de falta de fundamentação. Depois assaca-lhe um vício de violação de lei.

Apreciemos cada questão de per si, pela sequência das instâncias.

3.1. Da alegada falta de fundamentação.

Que os actos administrativos tenham que ser fundamentados resulta quer da lei constitucional, quer da lei ordinária.

Vejam-se em consonância os art.ºs. 268.º da CRP e 1.º do Dec.-Lei n. 256-A/77.

Dispõe o n. 3 daquele artigo do texto constitucional (texto da LC n. 1/89 e n. 2 do mesmo artigo na versão, do texto da LC n. 1/82):

“Os actos administrativos estão sujeitos a notificação aos interessados, na forma prevista na lei, e carecem de fundamentação expressa quando afectem direitos ou interesses legalmente protegidos de cidadãos”.

Aliás é a partir do já referido Dec.-Lei n. 256-A/77 que a fundamentação do acto administrativo assume forma e exigência legais.

Dispõe, com efeito o n. 1 do art. 1.º do citado Dec.-Lei:

“Para além dos casos em que a lei especialmente o exija, devem ser fundamentados os actos administrativos que, total ou parcialmente:

a) nuguem, extingam, restrinjam ou por qualquer modo afectem direitos ou imponham ou agravem deveres, encargos ou sanções;  
b) afectem, de igual modo, e no uso de poderes discricionários, interesses legalmente protegidos. . .

“E estatui o n. 2 do mesmo artigo:

“A fundamentação deve ser expressa, através de sucinta exposição dos fundamentos de facto e de direito da 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”.

Pronunciando-se sobre a fundamentação do acto administrativo, em sede constitucional, escrevem Gomes Canotilho e Vital Moreira, na sua Constituição da República Portuguesa, Comentada e Anotada, 3ª Edição, 1993, a páginas 936:

“A fundamentação deve revestir certos requisitos para se poder considerar fundamentação constitucionalmente adequada. A este respeito, há três princípios essenciais: a) princípio da suficiência, devendo a fundamentação estender-se a todos os elementos em relação aos quais a Administração dispõe do poder discricionário de escolher (e o exerce), de forma a poder reconstituir-se o iter lógico e jurídico do procedimento que terminou com a decisão final (“motivação ou fundamentação de todo suficiente”); b) princípio de clareza, de modo que a fundamentação seja inteligível, sem ambiguidades nem obscuridades, tendo em conta a figura do destinatário normal ou razoável que, na situação concreta, tenha de compreender as razões decisivas

e justificativas da decisão; c) princípio da congruência, de tal modo que se verifique existir uma relação de adequação e consonância entre os pressupostos normativos do acto (de facto e de direito) e os normativos do mesmo, devendo, por isso, considerar-se como equivalente à falta de fundamentação a adopção de fundamentos que, por contradição, não esclarecem concretamente a motivação do acto”.

A fundamentação deve pois ser *congruente, clara e suficiente*, devendo consistir numa exposição sucinta e concreta que não deve sofrer de obscuridade, contradição ou insuficiência.

Desçamos agora ao caso concreto.

Ao cabo e ao resto, o que está em causa é o acto de fixação do rendimento colectável, por isso que o acto (*tout court*) de liquidação final (liquidação adicional) mais não é do que, como veremos depois, uma simples operação matemática (aplicação da taxa ao rendimento colectável).

É inequívoco que o recorrente pode atacar em sede de impugnação do acto de liquidação, o acto de fixação do rendimento tributável. Na verdade, e para além de poder apresentar a respectiva reclamação para a Comissão Distrital de Revisão (da decisão que alterou o rendimento colectável) - art. 68.º do CIRS, na redacção então vigente - o recorrente podia impugnar tal decisão na impugnação, por isso que não podia, no caso, deduzir impugnação autónoma de tal decisão, como lho proíbia o art. 70.º do CIRS.

Daí que o recorrente possa validamente, em sede de impugnação final, impugnar quer o acto de liquidação propriamente dito, quer a decisão que alterou o rendimento colectável.

E, o facto de não ter deduzido reclamação contra a decisão que lhe alterou o rendimento colectável não pode impedir o recorrente de, nesta sede (impugnação judicial do acto de liquidação) assacar a tal decisão os vícios de que entenda aquela enfermar.

Vejamos então.

Nas conclusões 4ª e 5ª das suas alegações de recurso, o recorrente sustenta que o probatório não evidencia que o recorrente se encontrava esclarecido quanto aos motivos do acto em função das razões nele invocadas.

E na conclusão 3ª das conclusões das alegações de recurso perante o TCA o recorrente sustentou nomeada e expressamente que “só tomou conhecimento do despacho de fixação do rendimento colectável através da sentença recorrida por ser nela transcrito”.

Tal não é exacto.

Na verdade, o probatório da sentença - que foi apropriado pelo TCA, sendo idêntico ao da sentença - dá conta dos vários factos que foram levados ao conhecimento do recorrente.

As alíneas g) e h) dão conta do teor da notificação suficientemente exhaustiva e compreensiva das razões de facto e de direito que estiveram na origem da alteração do rendimento colectável.

E da possibilidade que o recorrente tinha de apresentar a sua reclamação.

E, quando, após a notificação da liquidação adicional, solicitou determinados elementos, a pretexto de que lhe não foram comunicados os fundamentos de facto e de direito da liquidação, a resposta que obteve (constante da alínea n) do probatório) é suficientemente esclarecedora para o recorrente exercer o seu direito de defesa.

Direito que exerceu eficazmente na respectiva petição inicial, ao questionar a natureza jurídica da verba de 17.002.955\$00 para efeitos de incidência na categoria “E” do CIRS.

Ou seja: o recorrente como destinatário normal entendeu perfeitamente as razões pelas quais a AF procedeu à liquidação adicional de IRS.

Perante este quadro podemos concluir que o acto impugnado está suficientemente fundamentado.

Fundamentação na sua tríplice vertente anteriormente formulada, ou seja, *congruente, clara e suficiente*.

E que dizer, agora da fundamentação do acto de liquidação *tout court* da liquidação adicional?

Pois bem. Já dissemos acima que tal acto de liquidação mais não é do que uma simples operação matemática (aplicação da taxa ao rendimento colectável).

Na verdade, há que reconhecer que há casos em que a fundamentação é praticamente inexistente.

Como escreveu Saldanha Sanches (suplemento de *Economia do Público* de 4/3/91), “é sabido que o direito fiscal é um direito de massas, com produção constante de centenas de milhares de actos, muitos quase completamente idênticos entre si. Exigir uma fundamentação longa e solene para todos eles equivalia a paralisar a máquina administrativa. Mas devem distinguir-se os vários tipos de situações que podem ocorrer... Em primeiro lugar vejamos os numerosos casos em que não há qualquer litígio entre a administração e o contribuinte... Nesta situação ou não haverá acto tributário ou existirá um acto de natureza mecânica... com uma fundamentação puramente ritual. É o que se passa na esmagadora maioria dos casos... Quando a administração recorre a métodos indiciários, quando não aceita uma determinada qualificação operada pelo contribuinte... o princípio de fundamentação assume importância... O grau de fundamentação exigível deverá estar directamente relacionado com o grau de litigiosidade existente... Se a fundamentação serve para documentar o percurso decisório e para permitir a apreciação dos tribunais... terá de ser tanto mais longa e pormenorizada quanto mais vasta for a distância entre aquilo que para o contribuinte constitui a única solução possível e a que a administração considera como tal”.

Concordamos inteiramente com esta posição.

Consideramos assim que a fundamentação do acto tributário depende do próprio acto em si, variando desde a quase inexistência da necessidade de fundamentação, como, por exemplo nos casos em que a liquidação se reduz a uma operação de mera aplicação de uma taxa fixada na lei à matéria declarada pelo contribuinte (fundamentação puramente ritual) até à necessidade de uma fundamentação pormenorizada e exaustiva, como, por exemplo, nos casos de não entrega das declarações pelo contribuinte ou quando a administração recorre a métodos indiciários.

Vimos assim que o acto de liquidação está suficientemente fundamentado na dupla vertente aqui em causa (quer o acto de fixação do rendimento colectável, quer o acto *tout court* de liquidação final - liquidação adicional).

Não procede assim a alegada falta de fundamentação do acto de liquidação.

3.2. Apreciemos agora o alegado vício de violação de lei:

Disponha o art. 6.º do CIRS (sob a epígrafe “rendimentos da categoria E”), na redacção então vigente:

“Consideram-se rendimentos de capitais:

“... .

“h) Os lucros das entidades sujeitas a IRC colocados à disposição dos respectivos associados ou titulares, incluindo adiantamentos por conta de lucros, com exclusão daqueles a que se refere o art. 19.º... .”.

Disponha, por sua vez, o art. 7.º do CIRS (sob a epígrafe “presunções relativas a rendimentos da categoria E”):

“... .

“4. 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 do exercício de cargos sociais, presumem-se feitos a título de lucros ou adiantamentos dos lucros... .”.

Vejamos então.

O acórdão recorrido considera que o lançamento da quantia em questão não resulta de mútuo, prestação de trabalho ou exercício de cargos sociais, pelo que partiu para a conclusão de que a importância em causa constituía rendimento de capitais, por isso que o recorrente não ilidiu a presunção legal.

Será assim?

Na “Ciência e Técnica Fiscal”, número 59, Novembro de 1963, pág. 773 e ss., Rogério Fernandes Ferreira produz algumas notas sobre o conceito de “suprimento”.

E depois de discriminar as distintas modalidades de crédito dos sócios sobre a empresa (suprimentos, abonos, lucros atribuídos e não levantados e remunerações de trabalho creditadas e não pagas), distingue a primeira das restantes, considerando que o suprimento (que é um empréstimo feito pelo sócio à sociedade) é um “passivo de financiamento”, empréstimo a médio ou longo prazo, de passo que as restantes modalidades constituem “dívidas de funcionamento”, passivo corrente.

Braz Teixeira (Ciência e Técnica Fiscal, n. 1.25., Maio de 1969, pág. 126 e ss.), define o suprimento como uma forma especial de mútuo, individualizada por dois elementos particulares respeitantes aos sujeitos e ao tempo de vencimento da obrigação a que dá origem.

Quanto ao sujeito, o mesmo é caracterizado por ser um mútuo feito por um sócio à sociedade; e, no tocante ao vencimento da obrigação, o suprimento é definido pela circunstância de não ocorrer em data certa ou pré-fixada, não depender de interpelação do devedor pelo credor; e no facto da restituição do capital mutuado interpelação efectua apenas quando a sociedade para tal possua disponibilidades e na medida dessas disponibilidades.

Enfim, o suprimento é um empréstimo feito à empresa em que o credor é necessariamente um sócio, sendo que o vencimento não ocorre em data certa e pré-fixada, nem depende de interpelação do devedor pelo credor, sendo que a restituição do capital mutuado se efectua apenas quando a sociedade possua disponibilidades e na medida dessas disponibilidades.

Há assim que distinguir entre suprimento e mútuo, em sentido estrito. E só este (mútuo) é que se excepçiona da presunção de que o lançamento da quantia em questão (17.002.955\$000) é feito a título de lucros ou adiantamento de lucros (art. 7.º do CIRS).



Pois bem.

A importância em causa (17.002.955\$00) é de considerar suprimento e não mútuo, pois do probatório não consta que há vencimento da obrigação em data certa ou pré-fixada, o seu vencimento não depende da interpelação do devedor, sendo que a restituição só ocorrerá na medida das disponibilidades da empresa (que tudo são características do mútuo em sentido estrito).

Não estamos assim perante um mútuo em sentido estrito (que é o que interessa para efeitos do n. 4 do art. 7.º do CIRS), mas sim perante um suprimento.

Que, atenta a sua génese, é rendimento de capitais (art. 6.º, h) do CIRS).

Assim, pelas razões e com a fundamentação exposta, o acórdão recorrido é de confirmar.

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

Lisboa, 4 de Dezembro de 2002. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Alfredo Madureira* — *Brandão de Pinho*.

## Acórdão de 4 de Dezembro de 2002.

### Assunto:

*Reforma de sentença ou acórdão - Art.º 25.º do Dec-Lei n.º 329-A/95 - Aplicação no tempo — Arts. 669.º n.º 2 e 716.º do C.P.Civil - Erro ou lapso manifesto.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *A faculdade de requerer a reforma da sentença ou acórdão, nos termos dos arts. 669.º n.º 2 e 716.º do CPCivil pode ser exercida, de acordo com o preceituado no art.º 25.º do Dec-Lei 329-A/95, relativamente às decisões proferidas após 1/Jan/97, mesmo em processos instaurados antes dessa data.*
- 2 — *Todavia, a mesma só será admissível nas situações de manifesto erro de julgamento, que terá, portanto, de ser evidente, patente e virtualmente incontroverso.*

Recurso n.º 26 472. Recorrente: LUSOMUNDO — Soc. Investimentos Imobiliários, SGPS, S. A; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.ºº Cons.º Dr. Brandão de Pinho.

Acórdão na Secção do Contencioso Tributário do STA:

Vem LUSOMUNDO - SOCIEDADE DE INVESTIMENTOS IMOBILIÁRIOS, SGPS, S.A., requerer a reforma do aresto de fls. 347 e segts., que negou provimento ao recurso que a mesma interpusera de acordão do TCA que confirmara a sentença.

Alega ter entendido o tribunal que o “limite de 3% previsto nos arts. 12.º do Dec-Lei 31674 e 102.º da Portaria 11.338, atenta a alteração introduzida com a aprovação do novo Código da Contribuição Autárquica, perdeu actualidade por o rendimento colectável (...)

não integrar o novo tipo tributário”, acrescentando que, no fundo, o tribunal defende que o CCA, “ao estabelecer, em substituição do rendimento colectável, uma nova variável de referência sobre a qual seria liquidado o tributo - o valor patrimonial -, removeu os limites previamente existentes, indexados ao rendimento colectável”.

O que concretizaria “manifesto lapso de aplicação do direito”, uma vez que nunca o legislador pretendeu afastar tais limites, aferidos em função do rendimento colectável, que continua actual e, até, “essencial na actualização do sistema de valorização das matrizes”, enquanto não for aprovado o Código das Avaliações.

Respondeu a C. M. de Lisboa, sustentando o julgado, por errónea a interpretação do aresto feita pela requerente, sendo que o que se pretendeu com a alteração do art.º 77.º do R.G.C.E.C.L., na redacção do Edital 60/90 de 7/08/90, foi o de adaptar as normas de incidência do mesmo registo, por referência ao CCA, estabelecendo-se a percentagem de 0,25% do valor patrimonial dos prédios e, conseqüentemente, “uma base para a fixação de limites para a liquidação da tarifa de conservação da rede de esgotos”.

O Exm.º Magistrado do M.P. emitiu parecer no sentido da impossibilidade legal da reforma, visto o disposto no art.º 25.º n.º 1 do Dec-Lei 329-A/95, de 12-12, dado estar-se perante processo pendente à data da entrada em vigor daquele diploma, pois que a impugnação deu entrada nos serviços competentes em 27/01/95.

Ao que contrapõe a requerente, que aquela faculdade é exercitável relativamente a todas as decisões posteriores a 1/Jan/97, mesmo em processos instaurados anteriormente - como é o caso.

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

A primeira questão a decidir é a do alcance e interpretação do art.º 25.º do Dec-Lei n.º 329-A/95, de 12/Dez, nos termos do qual “é aplicável aos recursos interpostos de decisões proferidas nos processos pendentes, após a entrada em vigor do presente diploma o regime estabelecido pelo Código de Processo Civil, na redacção dele emergente, com excepção do preceituado no artigo 725.º e no número 2 do artigo 754.º, bem como o disposto nos números 2 e 3 do art.º 669.º e no art.º 670.º”.

Tal disposição tem sido objecto de interpretações divergentes neste STA, mesmo a nível do Pleno da 1ª Secção.

Para uns, a faculdade de requerer a reforma da sentença ou do acórdão, nos termos dos art.ºs. 669.º n.º 2 e 716.º n.º 1 do CPC, pode ser exercitada relativamente a todas as decisões proferidas após 01/01/97, mesmo em processos instaurados antes desta data.

Para outros, tal faculdade só é possível com relação a processos instaurados após a mesma data.

Cfr. abundante citação jurisprudencial e bibliográfica in Cadernos de Justiça Administrativa n.º 10 págs 59/60.

Para nós, é de sufragar a primeira tese - a da requerente - no que se vai seguir de perto o Ac. de 14/06/00 Proc.º n.º 33.974.

Nos termos daquele art.º 25.º, o facto jurídico relevante é a data da decisão judicial, como resulta do seu n.º 1 e, até expressamente, do n.º 2, fazendo referência expressa às “decisões proferidas” [após a entrada em vigor do presente diploma (CPC)].

De modo que o ponto é o de saber se a expressão “bem como o disposto nos números 2 e 3 do art.º 669.º e no artigo 670.º” se liga à excepção ou à regra geral.

A asserção correcta é a última.

Logo gramaticalmente - elemento literal de interpretação.

Na verdade, a ligar-se tal segmento normativo à excepção, deveria dizer-se “bem como do disposto” e não “bem como o disposto”.

Dir-se-ia então: É aplicável o regime estabelecido no CPCivil, com excepção do preceituado nos art.<sup>os</sup>... “bem como do disposto”.

Ora, diz-se: É aplicável o regime estabelecido no CPCivil, com excepção do preceituado nos art.<sup>os</sup>... “bem como o disposto”.

Nem, em contrário, se objecte que, a ser assim, deveria ser bem diferente a redacção do art.<sup>o</sup> 25.<sup>o</sup>, devendo, então, dizer “...”, na redacção dele emergente, bem como o disposto nos números 2 e 3 do art.<sup>o</sup> 669.<sup>o</sup> e no artigo 670.<sup>o</sup>, com excepção do preceituado no artigo 725.<sup>o</sup> e no número 2 do artigo 754.<sup>o</sup>”.

Isto é: a excepção, a única, ao regime geral da aplicabilidade imediata, deveria passar para o final do preceito.

É que a objecção não colhe, compreendendo-se a respectiva inserção já que os arts. 725.<sup>o</sup> e 754.<sup>o</sup> n.<sup>o</sup> 2 ainda dizem respeito aos recursos, ao contrário, como mais adiante se dirá, dos art.<sup>os</sup> 669.<sup>o</sup> n.<sup>o</sup> 2 e 3 e art.<sup>o</sup> 670.<sup>o</sup>, constantes da parte final do preceito.

Pelo que está correcta a redacção adoptada.

Mas tal elemento literal é largamente reforçado com o elemento racional de interpretação.

Na verdade, pretendeu-se a aplicação do CPCivil apenas aos processos iniciados após a data da sua entrada em vigor, em 01/Jan/97 - art.<sup>o</sup> 16.<sup>o</sup> do dito Dec-Lei 329-A/95.

O dito art.<sup>o</sup> 25.<sup>o</sup> constitui uma excepção que, por sua vez, confirma também uma regra ainda que menos geral.

Ou seja: em ralação ao seu conteúdo, - o regime dos recursos - há uma regra geral - a aplicabilidade imediata - e uma excepção, por sua vez submetida, pois, ao regime geral do referido art.<sup>o</sup> 16.<sup>o</sup>

Ora, o que se pretendeu com a excepção à aplicabilidade imediata do preceituado nos arts.<sup>os</sup> 725.<sup>o</sup> e 754.<sup>o</sup> n.<sup>o</sup> 2 - que, respectivamente, possibilitam o recurso *per saltum*, para o STJ (com a consequente supressão de um grau de jurisdição) e restringem a admissibilidade do agravo interposto na 2.<sup>a</sup> instância - foi “salvaguardar as expectativas das partes quanto à admissibilidade do recurso segundo a lei vigente no momento da propositura da acção - cfr. Miguel Teixeira de Sousa, Estudos sobre o Novo Processo Civil, 2.<sup>a</sup> edição, Lisboa, 1997, pág. 20 - excepcionando da aplicabilidade imediata do novo regime dos recursos os “preceitos que implicam restrições ou limitações de tal direito em causas pendentes” - cfr. Lopes do Rego, Comentários ao Código de Processo Civil, Coimbra, 1999 págs. 863 e 864, e Ribeiro Mendes, Os Recursos no Código de Processo Civil, Lisboa, 1998 págs. 19 e 20 e ainda Mário Torres, Scientia Jurídica n.<sup>os</sup> 271/73 págs. 91 e segts.

Ora não é o caso do art.<sup>o</sup> 669.<sup>o</sup> n.<sup>os</sup> 2 e 3 e do art.<sup>o</sup> 670.<sup>o</sup> que, ao invés de constituírem restrições aos direitos das partes, nos assinalados termos, pelo contrário os ampliam permitindo a reforma das decisões judiciais.

Pelo que não existe, quanto a eles, a apontada *ratio*, não se compreendendo, pois, a sua não aplicação imediata.

Como se refere no mesmo aresto, a expressa referência legal a tais normativos explica-se por eles se não inserirem nem sistemática nem dogmaticamente nas disposições atinentes aos recursos do CPCivil, de que trata o dito art.<sup>o</sup> 25.<sup>o</sup>

E a sua não menção reportaria a hipótese para o regime geral do art.<sup>o</sup> 16.<sup>o</sup> do Decreto-Lei 329-A/95: aplicabilidade apenas aos pro-

cessos instaurados a partir de 1/1/97, o que precisamente o legislador quis evitar, dada a referida *ratio*.

O seu propósito foi, pois, alargar ou aumentar direitos, não restringi-los, nos apontados termos.

O que igualmente resulta do n.<sup>o</sup> 2 do are 25.<sup>o</sup> ao dispor ser ainda aplicável, às decisões proferidas após a entrada em vigor do Código, o disposto nos arts. 674.<sup>o</sup>-A e 674.<sup>o</sup>-B do CPCivil - justificando-se a inserção de um n.<sup>o</sup> 2, uma vez que tais disposições também não dizem respeito aos recursos - respectivamente, oponibilidade a terceiros da decisão penal condenatória e eficácia da decisão penal absolutória.

Conclui-se, pois, que a faculdade de requerer a reforma da sentença (ou acórdão), nos termos dos arts. 669.<sup>o</sup> n.<sup>o</sup> 2 e 716.<sup>o</sup> daquele código, é exercitável com relação a todas as decisões proferidas após 1/Jan/97, mesmo em processos instaurados antes dessa data.

Pelo que há que apreciar a requerida reforma.

Nos termos das disposições combinadas dos art.<sup>os</sup> 669.<sup>o</sup> n.<sup>o</sup> 2 e 716.<sup>o</sup> do C.P.Civil, é lícito às partes o pedido de reforma do acórdão quando “tenha ocorrido manifesto lapso do juiz na determinação da norma aplicável ou na qualificação jurídica dos factos” - al. a) ou, bem assim, “constem do processo documentos ou quaisquer elementos que, só por si, impliquem necessariamente decisão diversa da proferida e que o juiz, por lapso manifesto, não haja tomado em consideração” - al. b).

A inovação é justificada no relatório do Dec-Lei n.<sup>o</sup> 329-A/95, de 12/12, nos termos seguintes:

“Sempre na preocupação de realização efectiva e adequada do direito material, e no entendimento de que será mais útil à paz social e ao prestígio e dignidade que a administração da justiça coenvolve, corrigir que perpetuar um erro juridicamente insustentável, permite-se, embora em termos necessariamente circunscritos e com garantias de contraditório, o suprimento do erro de julgamento, mediante a reparação da decisão de mérito pelo próprio juiz decisor, ou seja, isso acontecerá nos casos em que, por lapso manifesto de determinação da norma aplicável ou na qualificação jurídica, a sentença tenha sido proferida com violação de lei expressa ou naqueles em que dos autos constem elementos, designadamente de índole documental que, só por si e inequivocamente, impliquem decisão em sentido diverso e não tenham sido considerados igualmente por lapso manifesto”.

E, como tem entendido tanto este STA como o TC, prevê-se assim a reforma da decisão nas situações de manifesto erro de julgamento de questões de facto ou de direito, erro esse que terá, portanto, de ser evidente, patente e virtualmente incontroverso.

Trata-se de casos de “descuido, deslize ou de um momentâneo esquecimento ou inconsideração do juiz manifestos ou evidentes, acontecidos na elaboração interior do seu raciocínio decisório” - Ac. do STA, de 02/05/08 Rec. 26.235.

Cfr., respectivamente, os Acds de 16/11/00 rec. 46.455, 17/03/99 Rec. 44.495, 11/07/01 Rec. 46.909 e 22/03 n.<sup>o</sup> 171/2000.

E Lopes do Rego, Comentário ao C.P.Civil,1999 pág. 444.

Ora, afirma-se na decisão reformanda, que “o limite de 3% previsto nos art.<sup>os</sup> 12.<sup>o</sup> do Dec-Lei 31.674 e 102 da Portaria 11.338 perdeu actualidade por o rendimento colectável ... não integrar o novo tipo tributário”.

E afirma a requerente: “o que, no fundo, o tribunal defende é que o Código da Contribuição Autárquica, ao estabelecer, em substituição do rendimento colectável, uma nova variável de referência sobre a qual seria liquidado o tributo - o valor patrimonial -, removeu os limites previamente existentes, indexados ao rendimento colectável”.

Ora, nada de mais inexacto, não se vendo como possa retirar-se tal conclusão do afirmado.

Tal afirmação, assim entendida, constituiria até um despropósito pois que a taxa efectivamente aplicada foi de 0,25% do valor patrimonial dos prédios e o tribunal até apreciou se ela era, ou não, conforme ao princípio da proporcionalidade ou da proibição do excesso, concluindo pela negativa.

A que propósito, pois, afirmar, que deixou de haver limites na fixação da taxa?

Tal afirmação, com o sentido pretendido, estaria completamente fora do alcance do julgado; seria, porventura, até um excesso de pronúncia já que a existência, ou não, de tais limites nem sequer foi colocada ao tribunal pois, nas preditas circunstâncias, não tinha razão alguma de ser.

O que o tribunal quis dizer - e disse - foi que o dito limite de 3% perdeu actualidade por reportado ao rendimento colectável.

Pois, como é evidente, e a própria requerente afirmou, 3% do rendimento colectável não é o mesmo que 3% do valor patrimonial.

Assim, se a requerente não entendeu aquele excerto do acórdão, devia pedir a sua aclaração.

E não, com base numa interpretação, até grosseiramente, errónea pretender a reforma do julgado.

Melhor entendimento teve a requerida C.M.Lisboa ao afirmar reportando o limite de 3% ao rendimento colectável, a necessidade de “um mínimo de equilíbrio jurídico que tem de haver entre a percentagem que é cobrada pelos serviços municipais e os encargos previsionais de exploração e administração, bem como do montante necessário à reintegração do equipamento, conforme resulta do art.º 12.º n.º 2 da Lei 1/87”.

Como, aliás, resulta do acórdão a fls. 349 *in fine* e 351.

O acórdão em causa resulta, pois, de uma ponderada determinação do direito aplicável, nada havendo a censurar-lhe.

Termos em que se acorda indeferir a requerida reforma.

Custas pela requerente, fixando-se a taxa de justiça em 99 Euros e a procuradoria em 50%.

Lisboa, 4 de Dezembro de 2002. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Almeida Lopes* — *António Pimpão*.

## Acórdão de 4 de Dezembro 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 um recurso em que a recorrente alegue, para além do fixado ou tomado em conta na decisão recorrida, que o seu crédito a confrontar com o direito de retenção, é um crédito hipotecário e que os recorridos não cumpriram as obrigações tributárias a que alude o art.º 280.º n.º 1 do CPC.*

Processo n.º 26 756. Recorrente: Caixa Geral de Depósitos; Recorridos: Adriano Manuel Lopes e Estefânia Maria das Neves Soares Lopes. Relator: Juiz Conselheiro Benjamim Rodrigues.

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

#### *A - O relatório*

1. A CAIXA GERAL DE DEPÓSITOS, identificada nos autos, dizendo-se inconformada com a sentença do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa (3.º Juízo 1ª Secção), de 20 de Agosto de 2001, que julgou procedentes os embargos de terceiro deduzidos por ADRIANO MANUEL LOPES e ESTEFÂNIA MARIA DAS NEVES SOARES LOPES, também ali identificados, contra a penhora da fracção autónoma designada pela letra E que corresponde ao 2.º andar direito, com o estacionamento n.º 2 e a arrecadação n.º 5, do prédio sito na urbanização da Ramada, lote, 13, inscrito na matriz predial urbana da freguesia da Ramada sob o art.º 1766, efectuada na execução fiscal n.º 1023250/93 instaurada contra Pedro Gomes de Carvalho e Noémia Maria Coelho Rodrigues Guerreiro de Carvalho para cobrança de dívida à recorrente, dela recorre directamente para esta formação judicial, pedindo a sua revogação.

2. A recorrente refuta o decidido com base, além de outras, nas razões que condensou nas seguintes proposições conclusivas das suas alegações de recurso:

«1. O direito de retenção, ainda que admissível nos termos sustentados no aresto recorrido - abrangedor do direito à execução específica, fica *in casu* prejudicado pelo facto do crédito da exequente ser hipotecário e o registo da penhora consequência da hipoteca registada, nos termos e para os efeitos do disposto no art.º 34.º n.º 2 *in fine* do Código de Registo Predial.

6. Aos embargos de terceiro deduzidos deveria, e para existir coe-rência no aresto recorrido, ser negado o seu prosseguimento, uma vez que não se encontram satisfeitas as obrigações tributárias a que se refere o art.º 280.º n.º1 do CPC - sisa - e o direito de retenção, no douto entendimento do tribunal *a quo*, abranger a execução específica».

3. Os recorridos Adriano Manuel Lopes e Estefânia Maria das Neves Soares Lopes contra-alegaram defendendo o julgado.

4. No seu parecer o Ex.mo Procurador-Geral Adjunto suscitou a questão prévia da incompetência hierárquica do tribunal em virtude

de, no seu entender, o recurso não ter por exclusivo fundamento matéria de direito, já que nas conclusões acima transcritas a recorrente afirma factos que a sentença recorrida não fixou nem levou em conta para decidir como decidiu.

5. Ouvidas as partes sobre esta questão prévia, apenas a recorrente lhe respondeu, tendo declarado “desistir do fundamento de recurso que constitui o item 23 das suas alegações e ponto 6 das respectivas conclusões, a fim de que nenhuma dúvida se suscite acerca da competência deste Supremo para apreciar o recurso pendente”.

6. Confrontado com esta desistência de parte das alegações, veio o M.º P.º sustentar ser ela inadmissível após o limite temporal para que essas alegações e conclusões venham ao processo, “pois isso equivaleria a modificar o objecto do recurso”.

Com os vistos dos senhores juízes adjuntos cumpre decidir.

#### B - A fundamentação

7. A questão prévia da incompetência hierárquica deste Supremo Tribunal para conhecer do recurso.

7.1. 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 1.ª 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 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 <sup>(1)</sup> para avaliar se as afirmações feitas nas conclusões, *para além ou contra o que se diz na decisão recorrida*, enformadas dentro do princípio dispositivo, traduzem uma questão de facto ou uma questão jurídica, é o de apurar se elas apelam a normas ou princípios jurídicos que tenham sido pretensamente violados ou desaplicados, na sua determinação, interpretação ou aplicação, ou se, ou também, à consideração de quaisquer factos naturais ou ocorrências da vida real (fenómenos da natureza ou manifestações concretas da vida, mesmo que do domínio do espírito ou da vontade), cujo conhecimento implique a elaboração de qualquer juízo probatório.

7.2. Ora analisadas as conclusões que acima se deixaram transcritas conclui-se que a recorrente alega como suporte do seu recurso, para além do tido em conta na decisão sindicada, que o crédito exequendo de que é titular é um crédito hipotecário pelo que o direito de retenção dos recorridos ficaria prejudicado no confronto com ele e, por outro lado, que a sentença recorrida deveria ter negado o prosseguimento dos embargos de terceiro por os autores não terem demonstrado o cumprimento das obrigações tributárias. A recorrente, tendo em vista a solução por que se bate no recurso, acaba por introduzir uma discussão sobre qual seja a causa concreta que suporta a qualificação do seu crédito enquanto crédito hipotecário e sobre o não cumprimento das obrigações tributárias a que se refere o art.º 280 n.º 1 do CPC. Estão assim colocadas questões que envolvem o conhecimento de factos da realidade empírico-jurídica e consequentemente, a elaboração de um juízo probatório sobre matéria de facto que escapa ao tribunal que julga como de revista (art. 21.º n.º 4 do ETAF), como sejam os de saber se o crédito da recorrente se funda num facto que lhe empreste do ponto de vista jurídico a qualificação com crédito hipotecário e se os autores cumpriram, pelos modos adequados, como sejam, por exemplo, o pagamento os impostos relacionados com a transmissão do direito que invocaram como causa de pedir da acção.

Assim sendo, o recurso não tem por exclusivo fundamento matéria de direito e o tribunal não é o hierarquicamente competente para dele conhecer, nos termos dos preceitos acima citados, mas antes a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo.

7.3. É certo que a recorrente, tendo em vista afastar as razões da incompetência do tribunal, veio declarar desistir da alegação que a interessava. Só que esta desistência não é processualmente válida, já que foi feita quando o objecto do recurso se encontrava estabilizado pelo decurso do prazo para poder alegar e formular as correspondentes conclusões. Na verdade, como é consabido, são as conclusões das alegações que fixam e delimitam as questões a decidir. Admitir a sua alteração seria violar o princípio da estabilidade da instância, na parte que concerne ao recurso, com eventual desfavorecimento dos direitos da contraparte, na medida em que implicaria o objecto do recurso, com violação do disposto nos arts. 684.º e 690.º do CPC <sup>(2)</sup>.

<sup>(1)</sup> Emergente, entre outros, dos arts. 511.º n.º 1, 653.º, 655.º, 657.º, 659.º, 646.º n.º 4, 722.º n.º 1 e 2 e 729.º n.º 2 do C. P. Civil.

<sup>(2)</sup> Cfr. neste sentido, entre outros, o acórdão deste tribunal, de 10/03/1999, proc. n.º 22 119.

Por isso não se releva juridicamente a desistência efectuada pela recorrente e a que se refere o n.º 6 desta peça decisória.

*C - A decisão*

8. Destarte, atento tudo o exposto, acordam os juízes deste tribunal em julgá-lo hierarquicamente incompetente para conhecer do recurso, sendo competente a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, para quem a recorrente pode pedir a remessa dos autos nos termos do art.º 18.º do CPPT.

Custas pela recorrente, com taxa de justiça de € 100.

Lisboa, 4 de Dezembro de 2002. — *Benjamim Rodrigues* (relator) — *Fonseca Limão* — *Ernâni Figueiredo*.

## Acórdão de 11 de Dezembro de 2002.

### Assunto:

*Despacho do relator. Reclamação para a conferência. Prazo.*

### Doutrina que dimana da decisão:

I — *É de 10 dias o prazo legal (cfr. art.º 153.º n.º 1 do CPC) para reclamar para a conferência de despacho do relator (cfr. art.º 700.º n.º 3 do mesmo código).*

II — *Este prazo conta-se, natural e continuamente, da notificação válida e eficaz daquele despacho, não relevando efeito processual útil, em sede de tempestividade daquela reclamação, qualquer eventual pedido de fotocópia ou certidão de parecer porventura antes junto aos autos.*

Recurso n.º 378/02. Recorrente: Director Geral de Viação; Recorrida: Câmara Municipal do Porto; Relator: Ex.ºmº Conselheiro Alfredo Madureira.

Em conferência, acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.

Inconformada com o acórdão do Tribunal Central Administrativo que, mantendo anterior despacho do Ex.mo Desembargador Relator (cfr. fls. 128), indeferiu, por extemporânea, a reclamação para a conferência do despacho de fls. 117 que, por sua vez, decretara “... sem seguimento o presente processo...”, em virtude de a Recorrente não haver constituído advogado, tal como fora determinado por despacho de fls. 108, despacho de que foi oportunamente notificada, daquele interpôs agora recurso para esta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, o Director Geral de Viação, em representação da D.G. de Viação.

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

1. *A notificação do duto despacho de fls. 117 e 117v só se tornou legal válida e eficaz em 11/12/2000, com a notificação da cópia do parecer do Ministério Público.*

2. *A falta de notificação do aludido parecer constitui nulidade prevista no artigo 259.º do C.P.C. que apenas foi sanada em 11/12/2000.*

3. *Este parecer do Ministério Público teria sempre de ser notificado à recorrente sob pena da violação do princípio da audiência contraditória, constitucionalmente consagrado, e expresso no artigo 517.º do C.P. C.*

4. *A falta de notificação do parecer do Ministério Público violou o dever previsto no artigo 268.º da C.R.P. e o artigo da LPTA, direito do acesso à justiça administrativa.*

5. *E, violou igualmente o artigo 20.º da C.R.P. reconhece o acesso ao direito e aos tribunais.*

Não foram apresentadas quaisquer contra-alegações.

O Ex.mo Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal emitiu depois sucinto parecer opinando pelo improvimento do recurso.

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

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

a) *Por despacho de 6.11.2000 constante de fls. 117 e 117v foi declarado sem seguimento o recurso.*

b) *Para notificação do despacho referido em a) à recorrente DGV foi expedida, em 10.11.2000, carta registada (cfr. fls. 119 e 119v).*

c) *Em 23.11.2000, a recorrente DGV referindo ter sido notificada do despacho de fls. 117, requereu o envio de fotocópia do parecer do MP a que se faz alusão no despacho de fls. 117 e 117v (cfr. fls.121).*

d) *O requerido e referido em c) foi deferido por despacho de 28.11.2000 e para notificação desse parecer foi expedida, em 6.12.2000, carta registada para a requerente DGV (cfr. fls. 122, 123 e 123v).*

e) *Em 21.12.2000, a recorrente DGV veto reclamar para a conferência do despacho referido em a), o que foi indeferido pelo despacho de 13.3.2001 por considerar extemporânea a reclamação (cfr. fls. 124 a 128).*

E, perante tal factualidade, acolheu-se no sindicado aresto entendimento de que o questionado e anterior despacho do relator não se mostrava passível de qualquer censura uma vez que, “... a notificação do despacho de fls. 117 ocorreu de forma válida e legal em 13.11.2000, ...”, pelo que só tendo sido apresentada a reclamação para a conferência em 21.12.2000 e sendo para isso de dez dias a contar da notificação, por força do disposto no art.º 153.º do CPC, se verifica que essa reclamação é extemporânea...”, assim se mantendo aquele despacho.

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

Sem qualquer razão porém.

Com efeito e tal como emerge da controvérsia proposta na síntese conclusiva formulada nas alegações do presente recurso, a questão jurídica subjacente e que importa dirimir é tão-só a de saber se a reclamação para a conferência do despacho do relator de fls. 117, apresentada que foi apenas em 21.12.2000, é ou não tempestiva, sendo certo que, até por não controvertido, aliás, a Recorrente foi daquele primeiro despacho conveniente e legalmente notificada mediante carta

registada expedida em 10.11.2000 - cfr. al. b) do probatório e fls. 119 e 119 v.º -.

No sindicado aresto acolheu-se entendimento de que sendo, como é, de dez (10) dias o prazo legal - cfr. art.º 153.º n.º 1 do CPC - para questionado efeito - reclamar do referido despacho do relator para a conferência -, e tendo ela sido notificada daquele em 13.11.2000, mediante a prévia expedição de carta registada em 10.11.2000 (cfr. fls. 119), o requerimento depois apresentado, em 22 de Dezembro seguinte, formulando tal pedido era, para o apontado e perseguido efeito, claramente intempestivo,

Tanto mais que a própria Recorrente já em 23.11.2000 - cfr. requerimento de fls. 121 - reconhecera expressamente ter sido daquele notificada,

Como, ao contrário do entretanto sustentado, a invocada circunstância de, depois de notificada daquele despacho, haver requerido lhe fosse facultada fotocópia do parecer do M.º P.º exarado a fls. 115 e 116 que lhe não havia sido remetido com a notificação, requerimento oportunamente deferido e satisfeito o pedido respectivo mediante notificação transmitida também por carta registada de 6.12.2000 - cfr. alínea d) do probatório -, não relevava qualquer efeito útil em sede de alteração do prazo para reclamar do controvertido despacho do relator, uma vez que aquele e esta e a circunstância que lhes sujaz não contenderem com a validade intrínseca da notificação antes transmitida e referente ao despacho de fls. 117 e 117 v.º

Ora e apesar da bondade do entendimento assim sufragado, a Recorrente persiste em sustentar que a ausência de notificação do teor do parecer do Ex.mo Magistrado do Ministério Público de fls. 115 e 116 constitui a nulidade prevista no art.º 259.º do CPC, nulidade que, por si só, consubstanciaria violação do princípio do contraditório expresso no art.º 517.º do CPC, constitucionalmente consagrado, e violação do direito do acesso à justiça administrativa previsto nos arts.º 20.º e 268.º da Constituição da República.

Como vem de dizer-se, sem qualquer razão.

Na verdade o invocado preceito da lei adjectiva comum (art.º 259.º do CPC) o que recomenda é tão-só e precisamente aquilo que, no caso, se verificou ocorrer, isto é, a transmissão, com a notificação do controvertido despacho, de *cópia deste e dos fundamentos nele invocados*.

Ora, como emerge de fls. 119 e 119 verso dos autos, seguro é que a notificação efectuada respeitou bem criteriosamente a apontada recomendação legal, pois transmitiu à Recorrente os precisos termos daquele despacho, mediante expedição/ remessa “... *da fotocópia que se junta...*”

Não se verifica, assim, a arguida nulidade nem, conseqüentemente, qualquer violação dos apontados princípios constitucionais (do contraditório e do acesso à justiça administrativa) que, na alegada verificação daquela, encontravam suporte.

Em face do que exposto fica, acordam os Juizes deste Supremo Tribunal e Secção de Contencioso Tributário, em negar provimento ao presente recurso.

Sem custas, por delas estar isenta a Recorrente.

Lisboa, 11 de Dezembro de 2002. — *Alfredo Madureira* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Almeida Lopes*.

## Acórdão de 11 de Dezembro 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 1ª instância para o STA factos que não constam do quadro factual desenhado pelo Mmo Juiz de Direito a quo, o recurso não versa exclusivamente matéria de direito, por isso que, para dele conhecer, carece a Secção de Contencioso Tributário do STA de competência hierárquica, a qual assiste à Secção homónima do TCA.*

Recurso n.º 797/02-30. Recorrente: ICEP; Recorrida: TUDOR ESTATES LIMITED; Relator: Juiz Conselheiro Mendes Pimentel.

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

Inconformado com a sentença do 3.º Juízo do TT de 1ª Instância que julgou procedente esta impugnação judicial, deduzida por TUDOR ESTATES LIMITED contra o acto de liquidação de emolumentos no valor de esc. 357 740\$00, efectuado pelo ICEP, vem este até nós, rematando a sua alegação de recurso com as seguintes conclusões:

1.ª Não pode inferir-se que a introdução de um algoritmo no sistema informático apenas considere a capacidade contributiva do interveniente.

2.ª A excepção prevista na alínea e) do n.º 1 do artigo 12.º da Directiva 69/335/CEE apenas implica uma limitação genérica do artigo 10.º, mas não envolve limitações ao conceito de remuneração que os Estados membros podem adoptar na fixação das taxas respectivas, sem que tenha de haver uma ligação directa com os custos do serviço prestado.

3.ª O que o algoritmo traduz é o princípio de que quanto maior é o investimento, quanto maior o capital social da entidade receptora do investimento, quanto mais complexa for a forma de realização do investimento, quanto maior for a participação da entidade investidora na entidade receptora, maior será a complexidade da apreciação da declaração prévia.

4.ª A fórmula algoritma através da qual se calculava o valor da taxa mais não é do que um modelo *standard* de cálculo que procurou obviar à discricionariedade da fixação daquela mesma taxa.

5.ª A regra será que o investimento maior seja de mais complexa apreciação que o investimento menor, o mesmo se podendo dizer das demais variáveis que a fórmula algoritma utiliza para cálculo da taxa.

6.ª A fórmula algoritma traduz a normalidade de uma situação, a regra geral.

7.ª Ela afasta a discricionariedade do seu cálculo.

8.ª A taxa em apreço tem um verdadeiro carácter remuneratório, correspondendo, em média, numa situação normal, em termos gerais, à efectiva remuneração pelo serviço prestado.

9.<sup>a</sup> Não se violou nem o normativo comunitário, nem o disposto no Despacho Normativo n.º 12/87.

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

I - A Rcd.<sup>a</sup> solicitou ao Rct. a apreciação de operação de investimento a realizar em Portugal.

II - O Rct. nada objectou à referida operação, tendo fixado em esc. 357 740\$00 os emolumentos devidos pela requerida apreciação.

III - A cobrança e o cálculo dos emolumentos são regulados pelo Despacho Normativo n.º 12/87, de 06.11, de acordo com o qual *a determinação do escalão emolumentar obedecerá a critérios de aferição do grau de complexidade esperado das respectivas declarações prévias e eventual avaliação e negociação dos projectos em causa.*

IV - O Rct. fundamentou a fixação do valor dos emolumentos com base nos seguintes critérios: o montante do capital social afecto da sociedade receptora, o montante afecto à operação de investimento estrangeiro declarada, o tipo de operação pretendida, a forma de realização de tal operação, a percentagem de participação estrangeira no capital da entidade receptora e o sector de actividade em que se enquadra e percentagem de capitais próprios que financiam o projecto.

V - Da análise de tais critérios, conforme considerado na sentença recorrida, e como expressamente admitido pelo Rct., resulta que a aferição do montante do emolumento é feita primordialmente com base na capacidade contributiva do requerente, e não na complexidade da apreciação das declarações prévias.

VI - Tal circunstância contraria o princípio norteador da fixação dos valores da taxa, qual seja a proporcionalidade e a equivalência entre o respectivo valor e o serviço efectivamente prestado.

VII - Em face do que se deixa exposto, deve ter-se por ilegal e manter-se a anulação do acto de liquidação do emolumento em questão, conforme decisão constante da sentença ora em crise.

Transcorreu o prazo do n.º 1 do artigo 289.º do CPPT, peremptório (n.º 1 do artigo 22.º do mesmo compêndio adjectivo), sem que o Ministério Público vertesse nos autos a sua posição sobre o objecto do recurso.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

E, prioritariamente, havemos de nos debruçar sobre a questão da competência hierárquica desta formação, de conhecimento oficioso - artigos 3.º da LPTA, 16.º do CPPT e 101.º e segs. do CPC.

A instância julgou provados os seguintes factos:

A) A impugnante solicitou ao ICEP a apreciação da realização de uma operação de investimento estrangeiro em Portugal, no montante de 35 774 contos, através do preenchimento e entrega do formulário constante de fls. 18-19;

B) A impugnante foi notificada de que o ICEP nada tinha a opor a tal operação e para pagamento da importância de 357 740\$00 de emolumentos, como condição de emissão da decisão final;

C) Tais emolumentos foram calculados tendo em consideração os factores referidos no documento de fls. 2 (não, como por lapso manifesto o Senhor Juiz fez constar, 19), através de um algoritmo introduzido no sistema informático;

D) A impugnante pagou essa quantia em 11.X.1994.

Exposto o quadro factual desenhado pelo tribunal *a quo*, cabe realçar que ele não nos revela que “quanto maior o investimento, quanto maior o capital social da entidade receptora do investimento, quanto

mais complexa for a forma de realização do investimento, quanto maior for a participação da entidade investidora na entidade receptora, maior será a complexidade da apreciação da declaração prévia”, facto vertido pela recorrente na conclusão 3.<sup>a</sup>.

Como assim, temos que o recorrente se socorre de um facto que o probatório não revela, donde que a matéria de facto não se nos apresenta consolidada.

Ora, como este Supremo tem decidido, tanto constitui fundamento de facto do recurso a questão sobre a verificação de factos dados como provados, ou não, na decisão recorrida, quanto a afirmação de factos que a fixação probatória omite e cuja atendibilidade ou relevo no julgamento do recurso são indiferentes para efeitos de determinação da competência hierárquica, que se afere pelo *quid disputatum*, que não pelo *quid decisum* (acórdão de 4.V.1994 - rec. 17 463).

Na verdade, como desde há muito este Supremo vem entendendo, para a determinação da competência hierárquica à face do preceituado nos artigos 32.º, 1, b), do ETAF e 280.º, 1, do CPPT (correspondente ao 167.º do CPT), o que é relevante é que o recorrente, na alegação de recurso e respectivas conclusões (onde se fixa o objecto do recurso e se delimita o seu âmbito - artigo 690.º do CPC, sem prejuízo, naturalmente, do disposto no artigo 684.º-A do mesmo compêndio adjectivo), suscite qualquer questão de facto ou invoque, como suporte da sua pretensão, factos que não foram dados como provados na decisão recorrida.

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

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

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

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

E, na mesma linha de pensamento, prescreve a alínea a) do n.º 1 do artigo 41.º de tal diploma que “compete à Secção de Contencioso

Tributário (do TCA) conhecer dos recursos de decisões dos tribunais tributários de 1ª instância, salvo o disposto na alínea b) do n.º 1 do artigo 32.º”

Articuladamente, diz-nos o artigo 280.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 a esta formação competência hierárquica, a qual assiste à Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo.

Termos em que se acorda declarar esta Secção do STA incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer deste recurso jurisdicional, para o efeito competente sendo aqueloutro Tribunal Superior.

Sem custas - artigo 2.º da Tabela.

Lisboa, 11 de Dezembro de 2002. — *Mendes Pimentel* (relator) — *Vitor Meira* — *Baeta de Queiroz*.

## Acórdão de 11 de Dezembro de 2002.

### Assunto:

*Rejeição liminar de petição inicial de impugnação judicial.*

### Doutrina que dimana da decisão:

1. *O acto de notificação de alteração da matéria colectável decorrente de inspecção tributária, porque não imediata-mente lesivo de direitos ou interesses legalmente protegidos do contribuinte e não tem a sua impugnação autónoma prevista na lei, de forma expressa, é insusceptível desta.*
2. *Como assim, é de rejeitar liminarmente, por manifesta ilegalidade, impugnação judicial que tem por objecto, unicamente, tal notificação.*

Recurso n.º 888/02.30, em que é recorrente Avelino Neves Carvalho e recorrida a Fazenda Pública. Relator, o Juiz Conselheiro Mendes Pimentel

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

Avelino Neves Carvalho, com domicílio fiscal na Rua Tierno Galvan, n.º 4, 14 B, em Lisboa, recorre do despacho de indeferimento liminar da petição inicial da presente impugnação judicial, remetando a atinente alegação com as seguintes proposições conclusivas:

I — O cidadão Avelino Neves Carvalho invocou, sempre, na sua petição inicial e na reclamação apresentada à administração fiscal,

a qualidade de legal representante da sociedade Euroglobo, qualidade que só deixa quando renunciar a esse cargo, ou quando a Assembleia Geral da sociedade o destituir do mesmo, factos que não foram alegados.

II — O tribunal, aliás, na decisão sujeita a recurso, reconheceu-lhe essa qualidade, ao escrever que a mesma foi confessada, no artigo 3º da p.i.

III — Por isso Avelino Neves Carvalho é, sempre, legal representante da sociedade Euroglobo, onde quer que esteja e, designadamente, quando comparece no presente processo, formulando um determinado pedido.

IV — Foi o Tribunal que pediu ao recorrente que esclarecesse se estava nos autos como Avelino Neves Carvalho ou como sociedade Euroglobo, tendo o recorrente, perante esta instância, decidido esclarecer que estava nos autos com a única realidade absolutamente incontroversa, com a sua identidade de Avelino Neves Carvalho, o qual se reclama da qualidade de legal representante da sociedade.

V — Logo, o recorrente, porque tem a qualidade de gerente da sociedade Euroglobo, facto aceite pelo tribunal, e porque é ele quem está presente nos autos, é parte legítima no processo, porque tem todo o interesse em controverter o acto tributário impugnado e ver anulada ou declarada ineficaz a notificação efectuada.

VI — A legitimidade apura-se lendo os factos descritos na petição e vendo se os mesmos se quadram ou não com o conteúdo do artigo 9º do Código do Processo e do Procedimento Tributário.

VII — Perante os factos alegados e perante a qualidade do recorrente, que o tribunal aceitou e citou, na sua decisão, Avelino Neves Carvalho é, sempre, o legal representante da sociedade, pelo que, quem está no processo, cumpre o exigido pelo artigo 9º do Código do Processo e do Procedimento Tributário.

VIII — Também é assim, nos termos do artigo 26º do Código de Processo Civil, designadamente, nos termos do seu nº 3.

IX — Além do referido, o recorrente é, sempre, parte legítima, com base nos seus interesses pessoais, dado que existe, sempre, a possibilidade da administração vir, a exercer a reversão tributária, num processo de execução.

X — Não se diga que, neste momento, não faz sentido mencionar a figura da reversão fiscal, porque essa figura existe podendo a administração fiscal lançar mão dela, quando melhor entender, no momento de proceder à execução.

XI — Se o ora recorrente tiver permitido que se consolide, na ordem jurídica, o acto tributário questionado nos autos, então, quando surgir a execução, a administração fiscal irá argumentar usando contra ele o acto que lhe tentou notificar, usando a notificação do acto impugnado. Notificação que, nessa altura, perante a alínea h) do nº 1 do artigo 204º do Código de Processo e do Procedimento Tributário, não pode ser combatida.

XII — A decisão sujeita a recurso, consagra a forma de impedir que Avelino Neves Carvalho e a sociedade se defendam da ilegalidade ou da irregularidade praticada pela administração fiscal, porque provoca a consolidação de uma notificação de um acto tributário mal feita, com todas as consequências futuras que a consolidação dessa notificação sabidamente têm, por força de disposições legais expressas.

XIII — Consequências que são conhecidas, porque estão expressamente previstas na lei. A lei prevê a execução contra a sociedade,



em determinadas circunstâncias e prevê o exercício da reversão, em sede de execução.

XIV — O recorrente tem, assim, todo o direito e interesse em de-sejar defender-se dos actos tributários fiscalmente relevantes que sejam mal executados, ou executados com irregularidades e ilegalidades, para, assim, acto a acto, assegurar pelo processo próprio e pela única forma possível os seus direitos.

XV — Por isso, o recorrente é, sempre, parte legítima, por estar a defender um direito próprio, por estar no uso de um *“interesse legalmente protegido”*.

XVI — Avelino Neves Carvalho tem todo o interesse em obter da declaração de ineficácia do acto tributário de notificação com hora certa contra ele praticado pela administração fiscal, porque não pode ser ele a declarar a ineficácia.

XVII — O recorrente, se for executado, por substituição tributária, tem todo o interesse em se defender da execução. Ora, se tem interesse em se defender na execução, então, tem todo o interesse em se defender, neste momento, do acto tributário de que o quiseram notificar com hora certa. E tem todo o direito a ver analisada, no tribunal, a ilegalidade dessa notificação.

XVIII — Não se alegue que os actos futuros não se podem discutir neste momento, porque o eventual acto futuro é um acto legalmente previsto, cuja concretização depende exclusivamente da acção da administração fiscal, o que obriga Avelino Neves de Carvalho a prevê-lo e a defender-se de toda e qualquer acção que possa contribuir para a prática desse acto futuro, no presente momento, tanto mais que os meios de oposição à execução são, exclusivamente, os previstos no artigo 204º do Código de Processo e do Procedimento Tributário.

XIX — Não se diga que o recorrente tinha o dever de compreender que a notificação era destinada à sociedade, ou era destinada à sociedade sendo feita na pessoa do seu gerente, quando nada, no texto e no teor da notificação o esclarecem. O recorrente não pode compreender o que não lhe é dito, ou explicado. O recorrente não pode presumir, nem pode adivinhar.

XX — A notificação do acto tributário em causa não respeitou: o artigo 35º n.º 1 do Código de Processo e do Procedimento Tributário; o artigo 36º n.º 2; o artigo 240º do Código de Processo Civil, o n.º 1 do artigo 38º do Código de Processo e do Procedimento Tributário, o n.º 8 do artigo 39º do Código de Processo e do Procedimento Tributário.

XXI — O artigo 240º do Código de Processo Civil não podia ser aplicado a Avelino Neves de Carvalho, porquanto, a citação com hora certa, nos termos deste artigo legal, só pode ser aplicada quando, *“o funcionário apura que o notificando reside ou trabalha efectivamente no local indicado, não podendo, todavia, proceder à citação por não o encontrar”*. Ora, sucede que o funcionário não pode ter apurado que o notificando reside naquele local, nem pode ter apurado que o notificando trabalha naquele local, porquanto, o requerente nem reside, nem trabalha naquele local. Logo, não se verifica o requisito que condiciona a recurso à notificação com hora certa.

Não houve contra-alegação.

Transcorreu o prazo peremptório do artigo 22º, 2, do CPPT sem que o Ministério Público vertesse nos autos a sua posição sobre o objecto do recurso.

Afigurando-se ao Relator ser de confirmar a decretada rejeição liminar, conquanto por razões diversas, exaradas no despacho de fls. 292, foi deste o recorrente notificado, nos termos e para efeitos do disposto no artigo 3º, 3, do CPC, *ex vi* alínea e) do artigo 2º do CPPT.

Na sua resposta de fls. 300-304, conclui pedindo que:

1) o processo siga os seus termos até final, vindo a ser decretada a ineficácia da notificação da alteração da matéria colectável operada na pessoa do impugnante;

2) caso se entenda que, nos termos do n.º 1, 1ª parte, do artigo 54º do CPPT, só pode ser impugnada a liquidação do imposto adicional, com a interpelação para proceder ao seu pagamento, então, nessa eventualidade, deverá ficar claro que, no momento dessa impugnação, se a mesma for apresentada, poderão ser discutidas todas as ilegalidades de todo o processo tributário, incluindo as da alteração da matéria colectável, de acordo com o previsto na segunda parte do n.º 1 do artigo 54º do CPPT.

Com os vistos dos Exm.ºs Adjuntos, vêm os autos à conferência para decisão do recurso.

E decidindo...

A Mma. Juíza de Direito do 4º Juízo do TT de 1ª Instância de Lisboa estribou o despacho recorrido em ilegitimidade do impugnante.

Porém, a montante, coloca-se outra questão, qual é a da legalidade desta impugnação judicial.

Na verdade, atentando na petição inicial corrigida de fls. 199-231, vemos que nela é atacada a “notificação do acto tributário de alteração da matéria colectável decorrente da “acção de inspecção tributária efectuada à empresa”, pretensamente efectuada com hora certa no dia 19 de Dezembro de 2000, por a mesma não cumprir qualquer dos requisitos e formalidades legais que a lei lhe impõe, em manifesta violação de formalidades obrigatórias.”

Ora, segundo o artigo 54º, 2, do CPPT (diploma aplicável, atenta a data da instauração deste processo: 02.VIII.2001 - cfr. artigo 4º do DL n.º 433/99, de 26.X), *salvo quando forem imediatamente lesivos dos direitos do contribuinte ou disposição expressa em sentido diferente, não são susceptíveis de impugnação contenciosa autónoma os actos interlocutórios do procedimento, sem prejuízo de poder ser invocada na impugnação da decisão final qualquer ilegalidade anteriormente cometida* (sublinhado nosso).

Estatuição que está em perfeita consonância com a parte final do artigo 66º da LGT, que, subordinado à epígrafe *Actos interlocutórios*, assim estabelece:

1. *Os contribuintes e demais interessados podem, no decurso do procedimento, reclamar de quaisquer actos ou omissões da administração tributária.*

2. *A reclamação referida no número anterior não suspende o procedimento, mas os interessados podem recorrer ou impugnar a decisão final com fundamento em qualquer ilegalidade* (sublinhado nosso).

Temos, assim, que “no contencioso tributário vigora o princípio da impugnação unitária, nos termos do qual só há impugnação contenciosa do acto final do procedimento, que afecta imediatamente a esfera patrimonial do contribuinte, fixando a posição final da ad-

ministração tributária perante este, definindo os seus direitos ou deveres.

Nos procedimentos tributários que conduzem a um acto de liquidação de um tributo, a esfera jurídica dos interessados apenas é atingida por esse acto e, por isso, em regra, será ele, apenas ele, o acto lesivo e contenciosamente impugnável” (Jorge de Sousa, CPPT anotado, 3ª edição, p. 292, nota 2).

No sobredito preceito, “enuncia-se tal princípio sem qualquer limitação, mas, por vezes, a lei prevê a impugnabilidade contenciosa imediata de actos anteriores ao acto final do procedimento, que têm especial relevo para condicionar a decisão final.

Estes actos preparatórios da decisão final, que são directa e imediatamente impugnáveis por via contenciosa, assumem a natureza de actos destacáveis.

Os actos destacáveis são actos que, embora inseridos no procedimento e anteriores à decisão final, a condicionam irremediavelmente, justificando que sejam impugnados por forma autónoma, principalmente nos casos em que são praticados por entidades distintas da que deve proferir a decisão final.

No entanto, em regra, a sua impugnação contenciosa só ocorrerá quando esteja prevista na lei, por forma expressa, como se exige no nº 1 deste artigo, só havendo impugnabilidade imediata quando tais actos procedimentais sejam imediatamente lesivos.

O conceito de decisões interlocutórias, que abrange as decisões procedimentais anteriores à decisão final, é utilizado neste artigo por forma a incluir estes actos destacáveis, como se infere da inclusão no nº 2 de uma referência ao procedimento de revisão da matéria tributável, que culmina precisamente com uma decisão autónoma, proferida por entidade distinta da que deve proferir a decisão final.

Para além destas, serão decisões interlocutórias as que se destinam a regular os termos do procedimento, como as que deferem ou indeferem a realização de diligências ou determinam a prática de outros actos procedimentais” (ibidem).

Ora, notificação de acto tributário de alteração da matéria colectável decorrente de acção de inspecção tributária nem é imediatamente lesiva de direitos ou interesses legalmente protegidos dos contribuintes, nem a sua impugnação autónoma está prevista na lei, por forma expressa, recte, na LGT e no R.C.P.I.T. (aprovado pelo DL nº 413/98, de 31.XII).

Segue-se que o acto tributário impugnado nestes autos não é susceptível de impugnação autónoma.

Esta inimpugnabilidade contenciosa consubstancia manifesta ilegalidade desta impugnação judicial, determinante da sua rejeição liminar, nos termos dos artigos 57º, § 4º, do RSTA e 26º a 28º-A do CPC *ex vi* artigo 2º, e), do CPPT (vide, CPPT anotado, J. Lopes de Sousa, 3ª edição, pp. 542/3, notas 3 e 5).

Nos termos e pelas razões expendidas, acordam negar provimento ao recurso, confirmando a decretada rejeição liminar da presente impugnação judicial, conquanto por motivos diversos dos vertidos no despacho recorrido.

Custas pelo recorrente, com 50% de procuradoria.

Lisboa, 11 de Dezembro de 2002. — *Mendes Pimentel* (relator) — *Vitor Meira* — *Baeta de Queiroz*.

## Acórdão de 11 de Dezembro de 2002.

### Assunto:

*Impugnação judicial. Liquidação adicional de IVA. Juros compensatórios (art.ºs 87.º e 89.º do CIVA).*

### Doutrina que dimana da decisão:

*1 — Os juros compensatórios, que têm por base legal o retardamento da liquidação do imposto, são devidos sempre que este imposto seja devido e que aquele retardamento da respectiva liquidação seja susceptível de ser imputável, em sede de culpa, ao contribuinte.*

Recurso: 891/02. Recorrente: Gonçalves & Branco — Centro Fisiot. Rec. Fis. L.<sup>da</sup>; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.<sup>mo</sup> Conselheiro Dr. Alfredo Madureira.

Em conferência, acordam os Juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.

Inconformada com a aliás douta sentença do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa, 3º Juízo, 1ª Secção, que lhe concedeu apenas parcial provimento à oposição que deduzira contra a execução fiscal n.º 109173.5/99, no montante de 2.213.139\$00 por dívidas de IVA - LA e JC, referente ao ano de 1997, julgando-a improcedente quanto aos também reclamados juros compensatórios, no valor de 260.333\$00, dela interpôs recurso para esta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, a Oponente e ora Recorrente Gonçalves & Branco - Centro Fisioterapia e Recuperação Física, L.<sup>da</sup>, nos autos convenientemente identificada.

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

*1 - Deve-se aplicar a regra accessorium sequitur principale, muito embora o art.º 561.º do Cód. Civil atribua determinada autonomia aos juros pelo facto do fisco ao efectuar uma compensação de créditos não ter liquidado quaisquer juros compensatórios, nem feito qualquer reserva relativamente a estes.*

*2 - Ao vir posteriormente reclamar aos juros compensatórios a Fazenda Nacional age com abuso de direito, previsto no art.º 334.º do Cód. Civil, consubstanciado no venire contra factum proprium.*

*3 - Deve revogar-se a decisão agravada e substituir-se por outra que julgue totalmente procedente a presente oposição.*

*4 - A decisão agravada violou os preceitos legais citados nestas conclusões.*

Não foram apresentadas quaisquer contra-alegações.

Neste Supremo Tribunal Administrativo o Ex.<sup>mo</sup> Magistrado do Ministério Público emitiu depois sucinto mas duto parecer opinando pelo improvimento do presente recurso jurisdicional e consequente confirmação do julgado uma vez que, em seu entender, a ora Recorrente, por um lado, “. . . não especifica como nem em que medida . . . a Administração Fiscal, ao liquidar os juros compensatórios, excedeu os limites impostos pela boa fé, bons costumes ou pelo fim económico e social do direito de liquidar logrou provar que tenha ocorrido abuso

de direito, nos termos do art.º 334.º do Código Civil.”, e, por outro porque “. . . em casos de liquidação adicional, a Administração tem o dever . . . de liquidar juros compensatórios (art.º 87.º e 89.º do CIVA)...”.

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) *Contra a oponente foi instaurada a execução fiscal n.º 109173.5/99 por dívida de IVA - LA e JC do ano de 1997, no montante total de 2.473.526\$00, sendo 2.213.195\$00 de imposto e 260.333\$00 de juros compensatórios, (fls. 6 a 99).*

B) *A oponente apresentou no Departamento de Prevenção e Inspeção Tributária um pedido de reembolso de 2.421.139\$00, relativamente ao exercício do ano de 1997 (doc. fls. 56).*

C) *Esse pedido deu origem à inspeção n.º 89725 dos Serviços de Inspeção Tributária da Direcção Distrital de Lisboa que foi concluída em 13/11/99 e, em resultado da mesma, verificou-se que o oponente devia ao fisco 2.213.193\$00, aceitando-se, todavia, que havia lugar ao reembolso solicitado pelo que lhe foi devolvida a quantia de 207.946\$00 = (2.421.139\$00 — 2.213.193\$00), (doc. fls. 4, 5, 14, 15, 16, 27, 57, 71 a 74).*

D) *Por despacho de 25/3/99 da Direcção de Serviços de Cobrança do IVA - Direcção Distrital de Finanças de Lisboa, foi a oponente reembolsada através de cheque n.º 84838113331, de 30/3/99, da Direcção Geral das Contribuições e Impostos, na importância de 207.946\$00, (fls. 5 e 27).*

E) *A oponente foi citada para a execução em 11/2/2000 e apresentou a oposição em 23/2/2000, fls. 3 e 11).*

É com base nesta factualidade, já quanto aos controvertidos juros compensatórios o tribunal *a quo* sufragou entendimento de que eram “. . . devidos uma vez que resultam do atraso na liquidação do tributo por culpa imputável ao contribuinte - o imposto resultou de liquidação adicional apurada em inspeção tributária. O imposto só não pode ser cobrado por ter sido objecto de compensação.”

Ora, é contra o assim decidido e nos termos das transcritas conclusões que se insurge a Recorrente.

Não lhe assiste porém razão e o seu recurso está irremediavelmente condenado ao insucesso.

Na verdade, tendo os questionados juros compensatórios a natureza de um agravamento *ex lege* do imposto correspondente, que encontram razão de ser no retardamento da liquidação deste, retardamento imputável, em sede de culpa, ao contribuinte (sujeito passivo), e não tendo a Recorrente questionado ou posto em causa a pronúncia decisória da sindicada sentença que, sobre o ponto, se pronunciou nos termos que se deixaram transcritos, pronúncia decisória que, porque atinente aos factos materiais da causa, este Supremo Tribunal não sindicou - cfr. art.º 21.º n.º 4 do ETAF -, importa concluir pela improcedência do presente recurso jurisdicional,

Tanto mais que, como aliás bem proficientemente evidencia o Ilustre Procurador Geral Adjunto no seu esclarecido parecer, com as alegações e conclusões do presente recurso a Recorrente não logra especificar, evidenciando, em que medida a Administração Fiscal excedeu os apontados limites,

Quando é inequivocamente seguro e certo, até por não controvertido também, que o imposto, (*in casu*, IVA) tardia e adicionalmente

liquidado, era não só devido, como veio a ser integralmente pago mediante compensação legal (cfr. art.º 110.º A do CPT e art.º 89.º do CPPT), reconhecidamente aceite pela Impugnante e ora Recorrente.

Eram e são, pois, devidos os questionados juros compensatórios - cfr. art.ºs 87.º e 89.º do CIVA - (neste sentido, veja-se o acórdão desta Secção de 27.11.96, processo n.º 20.775, in AP DR de 28.11.98).

Em face do que exposto fica, acordam os Juizes desta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao presente recurso jurisdicional, assim confirmando antes a sentença com ele impugnada.

Custas pela Recorrente, fixando a procuradoria em 40%.

Lisboa, 11 de Dezembro de 2002. — *Alfredo Madureira* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Almeida Lopes*.

## Acórdão de 11 de Dezembro de 2002.

### Assunto:

*Recurso jurisdicional per saltum. Alegação de factos. Competência do Supremo Tribunal Administrativo.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*Invocando o recorrente, nas conclusões das suas alegações de recurso jurisdicional directamente interposto para o Supremo Tribunal Administrativo de decisão de um tribunal tributário de 1ª instância, factos que este último não deu como provados, o recurso não versa, exclusivamente, matéria de direito, não sendo o Supremo Tribunal Administrativo competente, em razão da hierarquia, para o apreciar.*

Recurso n.º 938/02. Recorrentes: Francisco José Lemos Costa e Maria Regina de Melo Roriz; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.<sup>mo</sup> Conselheiro Baeta de Queiroz.

1.1. FRANCISCO JOSÉ LEMOS DA COSTA e MARIA REGINA DE MELO RORIZ, residentes em Marinhãs, Esposende, recorrem da sentença do Mm.º Juiz Tribunal Tributário de 1ª Instância de Braga que julgou improcedente a impugnação do acto de liquidação de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) relativo aos anos de 1996 e 1997.

Formulam as seguintes conclusões:

1ª

A questão nos presentes autos não é, como conclui o Meritíssimo Juiz “a quo”, a aceitação ou não de um meio de prova, neste caso um atestado;

2<sup>a</sup>

Aquilo que está em causa é a Administração Fiscal alterar um acto definitivo apenas porque mudou a sua “corrente” interpretativa da lei;

3<sup>a</sup>

Ora os direitos dos cidadãos não podem flutuar à luz das correntes interpretativas da Administração Fiscal;

4<sup>a</sup>

Tal violaria qualquer princípio de legalidade de certeza de Direito;

5<sup>a</sup>

E muito menos tais alterações podem ser efectuadas por circular;

6<sup>a</sup>

As circulares não são leis, art. 115.º da Constituição da República Portuguesa;

7<sup>a</sup>

Fazer o contrário é uma inconstitucionalidade e uma ilegalidade;

8<sup>a</sup>

Acresce ainda que o D.L. 202/96 não pode ter efeitos retroactivos;

9<sup>a</sup>

E muito menos retirar direitos que já entraram na esfera jurídica do sujeito, neste caso impugnante;

10<sup>a</sup>

Termos em que deve o acto de liquidação de IRS ser anulado, julgando-se procedente a impugnação, restituindo-se aos impugnantes a quantia por eles paga acrescida dos respectivos juros;

11<sup>a</sup>

Ao decidir de forma diferente violou o Meritíssimo Juiz “a quo” o disposto nos art. 110.º e 115.º da C.R.P., art. 80 n.º 6 do CIRS e art. 44, n.º 5 do EBF”.

1.2. Não há contra-alegações.

1.3. O Ex.<sup>mo</sup> Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal não manifestou a sua posição, dentro do prazo facultado pela lei.

1.4. O relator do processo emitiu parecer segundo o qual, não tendo o recurso exclusivo fundamento em matéria de direito, este não será o Tribunal competente para o apreciar.

1.5. Notificados deste parecer, nada dizem os recorrentes.

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

2. Vem fixada a factualidade seguinte:

«1.

Os impugnantes apresentaram tempestivamente as suas declarações de rendimentos para efeitos de liquidação do IRS de 1996 e 97, dizendo nela ser ele portador de invalidez permanente superior a 60%, conforme atestado médico conhecido da AF, do teor de fls. 33, provindo aquela invalidez de hipovisão, como se alcança das remissões ali feitas;

2.

A AF havia notificado o impugnante para apresentação de atestados médicos reportados a 31.12.96 e 31.12.97, e, porque ele não os apresentou, emitiu os despachos de fls. 34 e 35 (doc. 4 junto pelos impugnantes), que fundamentam as liquidações;

3.

Os impugnantes pagaram, em 29.09.2000, os valores das liquidações (doc. 7 junto pelos impugnantes, a fls. 38)”.

3. Conforme se notou no parecer do relator aludido no ponto 1.4. antecedente, “os recorrentes alegam, nas conclusões das suas alegações de recurso, que “a questão nos presentes autos não é (...), a aceitação ou não de um meio de prova, neste caso um atestado”, antes estando “em causa (...) a Administração Fiscal alterar um acto definitivo apenas porque mudou a sua “corrente” interpretativa da lei”; e “que o D.L. 202/96, não pode ter efeitos retroactivos”, “e muito menos retirar direitos que já entraram na esfera jurídica do sujeito”.

Afirmações que melhor se entendem “à luz das alegações de onde foram retiradas, das quais se extrai ter havido uma primeira liquidação de IRS que atendeu ao atestado médico pelos recorrentes si apresentado, liquidação essa por si entendida como um acto administrativo que, ao não ser posto em causa, se tornou definitivo, e só depois a Administração mudou de posição acerca da matéria, procedendo a novas liquidações, cuja ilegalidade resulta, além do mais, de ter alterado “um acto definitivo”, retirando “direitos que já entraram na esfera jurídica do sujeito”.

Mas a verdade é que, continua o parecer do relator, “a factualidade estabelecida pela sentença recorrida não corresponde ao quadro factual descrito pelos recorrentes nas suas alegações e conclusões de recurso, uma vez que nada se afirma sobre a sucessão de actos de liquidação aludida pelos recorrentes”.

Com efeito, é como adiantou o relator do presente processo.

Com as transcritas afirmações de factos que a sentença impugnada não deu como provados, os recorrentes põem em causa o modo como a instância julgou a factualidade pertinente para a decisão da causa, o que faz com que o objecto do recurso se não restrinja a matéria de direito, antes alcançando, também, matéria de facto.

E a consequência é não ser este, 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.

Conforme é jurisprudência uniforme deste Tribunal, para saber se o recurso versa, ou não, exclusivamente, matéria de direito, e, consequentemente, estabelecer qual dos tribunais superiores é o competente para o decidir, tudo o que importa é verificar se vêm alegados factos diferentes dos fixados pela 1<sup>a</sup> instância, ou por contrários, ou por omissos. Afirmados esses factos, para concluir pela incompetência

deste Tribunal não importa a sua relevância, ou dos juízos valorativos sobre eles construídos. Basta que as conclusões das alegações de recurso incluam matéria de facto não coincidente com a fixada na decisão recorrida para que o recurso não verse, exclusivamente, matéria de direito. E, não incidindo, unicamente, sobre matéria de direito, não é este Tribunal, mas o Tribunal Central Administrativo, o competente para apreciar o recurso, perante às apontadas 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 dos recorrentes, com € 75 (setenta e cinco euros) de taxa de justiça e 50% de procuradoria.

Lisboa, 11 de Dezembro de 2002. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Fonseca Limão*.

## Acórdão de 11 de Dezembro de 2002.

### Assunto:

*Emolumentos notariais decorrentes de celebração de escritura pública de compra e venda de imóveis. Artigo 5º da Tabela (cfr. DL n.º 397/83, de 2 de Novembro).*

### Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *O artigo 5º da Tabela de Emolumentos Notariais na redacção dada pelo referido DL n.º 397/83, não enferma de qualquer inconstitucionalidade.*
- 2 — *O estabelecido pelas Directivas 69/335/CEE e 85/303/CEE do Conselho e a jurisprudência do Tribunal das Comunidades Europeias sobre a interpretação das respectivas normas só logra aplicação à temática que as justificou, a atinente com a liberdade de circulação de capitais no espaço comunitário,*
- 3 — *Não se aplicando, assim e consequentemente, às taxas devidas pela celebração de actos notariais de alienação por particulares de imóveis situados em Portugal.*

Recurso n.º 1058/02-30, em que são recorrente PLATIBANDA — Sociedade Imobiliária, S. A., e recorrida a Fazenda Pública. Relator, o Ex.<sup>mo</sup> Conselheiro Alfredo Madureira.

Em conferência, acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.

Inconformada com a aliás douta sentença do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Aveiro que lhe julgou improcedente a impugnação judicial que deduzira contra a liquidação de emolumentos notariais, no montante de 3.931.440\$00, cobrados pela celebração da escritura pública de compra e venda de imóveis, realizada no dia 28.08.1998,

no 1º Cartório Notarial de Santa Maria da Feira, dela interpôs recurso para esta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, a Impugnante Platibanda-Sociedade Imobiliária, SA, nos autos convenientemente identificada.

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

1 — *A liquidação e cobrança de emolumentos ao abrigo do artigo 5.º da Tabela de Emolumentos anexa ao Código do Notariado (aprovada pelo D.L. n.º 397/83, de 2/11, com as alterações introduzidas pela Portaria n.º 378/87, de 5/5, Portaria n.º 575/89, de 26/7, Portaria n.º 1046/91, de 12/10, Portaria n.º 996/98, de 25/11 e D.L. n.º 227/94, de 8/9), é nula.*

2 — *Foi feita por aplicação de diplomas que estão feridos de inconstitucionalidade (orgânica e formal) e que violam a Directiva Comunitária 69/335/CEE, e decisões do TJCF.*

3 — *Ferida de inconstitucionalidade porque estabelece um verdadeiro imposto ou taxa fiscal sem ter havido a necessária autorização legislativa: artigos 103º n.º 2 e alínea i) do n.º 1 do artigo 165.º da Constituição.*

4 — *Pelo que, impostos que são, não podiam os emolumentos em causa ser criados por Decreto-Lei e Portaria (como foram) uma vez que estes diplomas não nasceram ao abrigo de autorização legislativa.*

5 — *Violação, pois, da reserva relativa de incompetência da Assembleia da República (fixada nos artigos 103.º n.º 2 e 165.º n.º 1, alínea i) da Constituição, pelo que as normas em questão estão feridas de inconstitucionalidade - vício que se argui para todos os efeitos.*

6 — *Note-se que a nova redacção do preceito constitucional referido tem de beneficiar do disposto no artigo 18.º n.º 1 da Constituição e ser, portanto, directa e imediatamente aplicável "a todas as Entidades Públicas" desde o legislador aos Tribunais e à Administração. . . " (Direito Constitucional e Teoria da Constituição, 1997, do Prof. Gomes Canotilho, p. 401 e 1052) e independentemente de intervenção legislativa (Prof. Gomes Canotilho p. 1052 e Prof. Jorge Miranda, Manual IV, p. 285).*

7 — *Pelo menos, o que se acaba de dizer, a respeito da revisão constitucional, será motivo de reflexão para o Julgador que, dela poderá tirar elementos preciosos em termos de interpretação e de aplicação da Directiva Comunitária n.º 69/335 e a propósito das acusações de inconstitucionalidade orgânica e formal.*

8 — *Parece, pois, que os emolumentos devem estar sujeitos ao princípio da legalidade fiscal (reserva de competência), - tendo em conta a Revisão Constitucional mesmo para quem os considere como taxas.*

9 — *Por outro lado, ao contrário do que defende a douta decisão recorrida, as directivas n.ºs 69/335/CEE e 85/303/CEE e a respectiva jurisprudência comunitária têm aplicação directa no caso da cobrança à Recorrente dos emolumentos notariais apurados ao abrigo do artigo 5º da Tabela de Emolumentos anexa ao Código de Notariado aprovado.*

10 — *A Directiva 69/335/CEE, de 17 de Julho de 1969, - Directiva que o Acto de Adesão expressamente contempla e recolhe - prevê a cobrança de um imposto sobre as entradas de capital:*

*"Além do imposto sobre as entradas de capital, os Estados Membros não cobrarão no que diz respeito às sociedades, associações ou pessoas colectivas com fins lucrativos, qualquer imposição, seja sob que forma for:*

(...)

c) em relação ao registo ou qualquer outra formalidade prévia ao exercício de uma actividade a que uma sociedade, associação ou pessoa colectiva com fins lucrativos esteja sujeita em consequência da sua forma jurídica.”

11 — E se é certo que essas Directivas admitem direitos com carácter remuneratório - entre os quais estariam, com certeza, os emolumentos em causa - também é certo que,

12 — recentes Acórdãos do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias vieram **precisar e limitar** o conceito de “direitos com carácter remuneratório”.

13 — Refere-se a Recorrente ao Acórdão de 20 de Abril de 1993 proferido nos processos C-71/91 e C-178/91 já invocado no atrás citado Estudo) e de 2 de Dezembro de 1997, lavrado no processo C-188/95.

14 — O primeiro admite que se cobrem direitos por ocasião da prática de um acto notarial ou de um acto de registo relativo a sociedades, desde que os **montantes correspondentes apresentem uma ligação com o custo do serviço prestado**, o que não é o caso dos emolumentos cobrados à recorrente.

15 — Para além disso, acrescenta o mesmo,

Uma remuneração, porém, cujo montante seja calculado não em função do **custo do serviço individualizado** mas, por exemplo, do conjunto dos custos de funcionamento e investimento da entidade que tem a seu cargo a prestação dos serviços em causa, **deverá ser considerada como uma imposição proibida pelo artigo 12.º da Directiva**.

16 — O Acórdão de 2 de Dezembro de 1997 - interpretativo da Directiva 69/335/CEE - Direitos de Registo das Sociedades - Prazos processuais nacionais, com as últimas alterações que lhe foram introduzidas pela Directiva 85/303/CEE do Conselho de 10 de Junho de 1985 - **vai no mesmo sentido e decidiu:**

1) O artigo 12.º n.º 1, alínea e) da 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 da Directiva 85/303/CEE do Conselho de 10 de Junho de 1985, deve ser interpretado no sentido de que, **para revestirem carácter remuneratório, os montantes dos direitos cobrados por ocasião do registo das sociedades anónimas e das sociedades por quotas e dos aumentos de capital destas sociedades devem ser calculados unicamente com base no custo das formalidades em causa**, devendo aceitar-se que tais montantes podem igualmente cobrir as despesas ocasionadas por operações menores efectuadas gratuitamente. **Para calcular tais montantes, um Estado-Membro tem o direito de tomar em conta a globalidade dos custos** relacionados com as operações de registo, incluindo a parcela dos encargos gerais imputáveis a essas operações. Além disso, um Estado-Membro tem a faculdade de prever direitos normalizados e de fixar os respectivos montantes por tempo determinado, desde que se certifique regularmente de que tais direitos **continuam a não ultrapassar o custo médio das operações em causa**.

2) (...)

3) No seu estado actual, o direito comunitário não proíbe um Estado-Membro que não transpôs correctamente a Directiva 69/335, conforme alterada, de fixar, relativamente às acções para reembolso de direitos cobrados em violação desta directiva, um prazo de caducidade nacional que começa a correr a partir da data da exigibilidade dos direitos em causa, desde que tal prazo não seja menos favorável às acções baseadas no direito comunitário do que as baseadas no direito interno nem torne impossível na prática ou excessivamente difícil o exercício dos direitos conferidos pela ordem jurídica comunitária.

4) As disposições conjugadas dos artigos 10.º e 12.º n.º 1, alínea e), da Directiva 69/335, conforme alterada, **dão origem a direitos que os particulares podem invocar perante os órgãos jurisdicionais nacionais**. (o sublinhado e os destaques são da recorrente)

17 — Portanto, os **acréscimos** dos emolumentos notariais calculados sobre actos de valor determinado: - **o valor declarado pela Recorrente para a compra e venda do imóvel não podem constituir um direito com carácter remuneratório na acepção da Directiva**

18 — e sendo assim, são proibidos pelo artigo 12.º da Directiva, que por aplicável in casu, devem ser **reembolsados** à recorrente.

19 - E essa Directiva foi expressamente **contemplada e recolhida** (vide o ponto 1 do Capítulo V - “Fiscalidade” - do Anexo I ao Acto de Adesão, contendo a lista prevista no artigo 26.º do mesmo Acto)

20 — Pois, os emolumentos cobrados são **manifestamente** exagerados e desproporcionais em relação ao serviço prestado,

21 — Pois foram calculados em **função do valor declarado pela Recorrente/impugnante para a compra e venda do imóvel** e não se pode aceitar que esse valor determine o custo do acto notarial.

22 — Há que respeitar uma proporção adequada entre o **custo da actividade administrativa** e o **montante** que é exigido em contrapartida.

23 — Ora o serviço prestado com o acto notarial (escritura) é o mesmo, independentemente do valor declarado para a constituição da propriedade horizontal, não havendo qualquer razão para o acréscimo emolumentar determinado por esse valor.

24 — Face ao exposto, terá de se concluir que o montante cobrado é **totalmente desproporcionado** e marcadamente exagerado.

25 — Pelo que, atendendo ao montante cobrado e o custo do serviço prestado existe uma “desproporção intolerável” que é de todo censurável.

26 — Note-se ainda que a Directiva atrás citada deve, de qualquer modo, ser **directamente aplicada** pelos Tribunais Nacionais no caso dos emolumentos apurados com base no artigo 5º da dita Tabela anexa ao Código do Notariado, como é o caso dos autos.

27 — A violação da Directiva Comunitária e das decisões dos Tribunais da Comunidade atrás exposta é evidente.

28 — Logo, como a Directiva e Decisões dos Tribunais da Comunidade que têm eficácia interna e aplicação directa e imediata.

29 — Os Tribunais têm, pois, que as aplicar ao presente caso, à semelhança de outros processos, nomeadamente:

Acórdão de 17/01/2001 em que foi relator o Conselheiro LÚCIO BARBOSA

I - Os emolumentos devidos pela celebração de uma **escritura pública de abertura de crédito e hipoteca**, são, quando constituem uma imposição na acepção da Directiva 69/335, na redacção que lhe foi dada pela Directiva 85/303, em princípio, proibidos por força do artigo 10º, alínea c), da mesma Directiva.

II - Neste entendimento, os emolumentos notariais, liquidados ao abrigo do disposto no art. 5º da Tabela de Emolumentos do Notariado, correspondendo a “acréscimo de emolumento sobre os actos de valor determinado”, **violam norma comunitária, pelo que tal liquidação enferma do vício de violação de lei**.

No Acórdão: 28/02/2001 em que foi Relator o Conselheiro ALMEIDA LOPES

Sumário: **Os emolumentos notariais não podem ultrapassar o custo do serviço prestado pelo cartório notarial, pois tem de haver uma relação entre os emolumentos e as despesas efectivamente feitas pela adminis-**

*tração que prestou o serviço, por força do disposto no art.º 10º, al. c), da Directiva 69/335 do Conselho de 17 de Julho de 1969, na redacção que lhe foi dada pela Directiva 85/303/CEE do Conselho de 10 de Junho de 1985.*

30 — *E se tiverem dúvidas de interpretação, devem pedir ao Tribunal de Justiça para que sobre elas se pronuncie.*

31 — *Contudo, a vontade do próprio legislador foi o da sua extensibilidade ao caso sub judice, tanto mais que no relatório preambular do DL n.º 322-A/2001 de 14/12 que aprova o Regulamento Emolumentar dos Registos e Notariado refere que: II A Adaptação da tributação emolumentar à jurisprudência do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias (TJCE) relativa à Directiva n.º 65/355/CEE, sobre reunião de capitais, foi o motivo que despoletou todo este esforço de reforma. Porém, como se pode verificar pelo que foi referido anteriormente, o resultado desta reforma **ultrapassou em muito este intuito inicial**”.*

*(o destaque e sublinhado são da recorrente)*

*Normas violadas: Directiva 69/335 do Conselho de 17 de Julho de 1969, na redacção que lhe foi dada pela Directiva 85/303/CEE do Conselho de 10 de Junho de 1985; artigos 18º, 103º n.º 2 e alínea i) do n.º 1 e artigo 165º da Constituição da República Portuguesa.*

*Não foram apresentadas contra-alegações.*

O Ex.mo Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal Administrativo teve vista dos autos a fls. 144.

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:

— *No dia 28 de Agosto de 1998 a impugnante celebrou de uma escritura pública de compra e venda de imóveis, outorgada no 1º Cartório Notarial de Santa Maria da Feira, Doc. de fls. 30 e segs.;*

— *O referido Cartório Notarial, liquidou e cobrou à impugnante a quantia de 14 394 370\$00, dos quais 3 931 440\$00 correspondem a emolumentos, conforme cópia do registo de conta a fls. 28;*

— *Tal montante foi apurado através da aplicação do artigo 5º da Tabela de Emolumentos anexa ao Código do Notariado aprovado pelo DL 397/83, de 2 Novembro, com as alterações introduzidas pelas Portarias n.º 378/87, de 5 de Maio, 575/89, de 26 de Julho, 1046/91, de 12 de Outubro, e DL 227/94, de 8 de Setembro;*

— *O referido montante de 3 931 440\$00 foi pago pela impugnante em 28 de Agosto de 1998;*

— *A presente impugnação foi instaurada em 20 de Outubro de 1998.*

Com base nela e já perante a impugnação judicial que apreciava, o tribunal *a quo* houve por bem julgar esta impugnação judicial improcedente com base no sufragado entendimento de que ao caso se lhe não aplicava o disposto nas invocadas Directivas Comunitárias ( 69/335/CEE e 85/303/CEE ), pois que se não estava perante qualquer reunião de capitais ou operação sobre o capital da sociedade, uma vez que a controvertida liquidação emolumentar decorria antes da celebração de escritura de aquisição de imóveis (compra e venda) que, assim e em consequência, passariam a integrar o património daquela sociedade,

E, por outro lado, no que respeitava à também controvertida natureza jurídica dos emolumentos notariais, mediante adequada invocação quer da doutrina, quer da jurisprudência (do Tribunal Constitucional e desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo) e aco-

lhendo antes entendimento que àqueles atribui a natureza de taxas, que não impostos, não ocorria também qualquer das invocadas inconstitucionalidades, quer por alegada violação dos apontados princípios constitucionais (cfr. art.º 106º n.º 2 e alínea i) do n.º 1 do artigo 168º (hoje artigos 103º n.º 2 al. i) do n.º 1 do art.º 165º da Constituição), quer pela também invocada violação do direito comunitário.

É contra o assim decidido e nos termos das transcritas conclusões do presente recurso jurisdicional que se insurge a Impugnante e ora Recorrente, perseguindo ainda julgado que determine a requerida anulação da sindicada liquidação de emolumentos notariais com a consequente restituição do, em seu entender, indevidamente pago, acrescido de juros legais até integral reembolso.

São, como vem de relatar-se, duas as questões que importa dirimir no presente recurso jurisdicional: a saber, se o disposto nas invocadas directivas 69/ 33CEE e 85/303/ CEE do Conselho logram aplicação à questionada liquidação de emolumentos notariais em consequência ou pela celebração de escritura de compra e venda de imóveis, e se estes emolumentos, designadamente os cobrados ao abrigo do disposto no controvertido art.º 5 da Tabela, integram o conceito jurídico de imposto e, por via disso e da eventual *desproporção intolerável* que porventura consagrassem, relativamente ao custo e utilidade do serviço prestado, são susceptíveis de consubstanciar, na respectiva e impugnada liquidação, as inconstitucionalidades que lhe vêm assacadas e susceptíveis estas de integrar a invocada nulidade desta liquidação.

As questões jurídicas assim e mais uma vez suscitadas com o presente recurso jurisdicional têm conhecido apreciação, estudo e desenvolvimento teórico doutrinário e decisão em inúmeros arestos deste Tribunal Supremo e do Tribunal Constitucional, como aliás exuberantemente se demonstra quer a impugnada decisão, quer nas alegações de recurso apresentadas pela Recorrente.

Óciosos seria pois fazer aqui e agora detalhada ou minuciosa referência ou invocação das posições e teses desenvolvidas e sufragadas naqueles arestos quando, sobre os indicados e controvertidos pontos, se pronunciou bem recentemente este STA- cfr. acórdão de 23 de Outubro de 2002, proferido no recurso n.º 25.552 -, dando aliás acolhimento ao julgado sobre a não inconstitucionalidade da também aqui controvertida norma do art.º 5º da Tabela de Emolumentos Notariais do Tribunal Constitucional - cfr. acórdão 274/2002, de 19 de Junho de 2002, proferido no processo n.º 497/2001, da 2ª Secção.

Quando, neste último e mediante expressa convocação do anterior *acórdão n.º 115/2002, publicado no DR II Série, de 28 de Maio de 2002, tirado em plenário*, se decidiu **não julgar inconstitucional a questionada norma da Tabela de Emolumentos Notariais**.

E, naquele outro, em cumprimento aliás do julgado sobre a inconstitucionalidade, perante situação de facto subjacente em tudo idêntica à aqui suscitada - **emolumentos notariais decorrentes de celebração de escritura pública de compra e venda de imóveis** (do assunto do respectivo sumário) se decidiu também pela não **inconstitucionalidade do questionado art.º 5º da Tabela de Emolumentos Notariais** e consequentemente se negou provimento ao recurso jurisdicional que então se apreciava e, consequentemente, se manteve erecta a liquidação de emolumentos impugnada.

Assim e tendo presente os invocados julgados, para cuja fundamentação, com a devida vénia e por economia processual, se remete

e também o disposto no art.º 8º n.º 3 do Código Civil e no art.º 705º do Código de Processo Civil, sem necessidade de outros considerandos ou formalidades (o acórdão do Tribunal Constitucional conheceu publicação na folha oficial indicada), Acordam os Juizes desta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao presente recurso, confirmando antes a aliás douta sentença com ele impugnada.

Custas pela Recorrente, fixando a procuradoria em 50%.

Lisboa, 11 de Dezembro de 2002. — *Alfredo Madureira* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Almeida Lopes*.

## Acórdão de 11 de Dezembro 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 de recurso «per saltum», matéria de facto, é de concluir pela incompetência, em razão da hierarquia, do S.T.A e pela competência do T.C.A para daquele conhecer.*

*Suscitando-se, nas conclusões do recurso “per saltum”, a questão de conhecimento oficioso, para cujo a resolução se torna necessária a fixação dos factos pertinentes, não deve conhecer-se daquele em ordem a determinar a ampliação da matéria de facto, antes devendo o STA declarar-se incompetente para o apreciar, deferindo a competência ao TCA para o efeito.*

Recurso nº 1146/02. Recorrente: Associação Cristã da Mocidade — Acção Sócio-Cultural. Recorrida: Fazenda Publica. Relator: Exmº Consº Fonseca Limão.

A Associação Cristã da Mocidade — Acção Sócio-Cultural, inconformada com a sentença, a fls. 368, do Mº Juiz do T.T. 1ª Instância de Lisboa, que lhe julgou improcedente a oposição que havia deduzido, daquela interpôs recurso para este S.T.A, terminando as suas alegações com a formulação do seguinte quadro conclusivo:

a) face ao teor da notificação do DAFSE e da citação realizada, não se deve entender que existia outro meio legal para atacar a execução;

b) O Meritíssimo Juiz “a quo” devia ter conhecido da prescrição da dívida exequenda, por ser de conhecimento oficioso, nos termos do artº 259º do CPT.

c) Se a tivesse conhecido teria tido a possibilidade de verificar que efectivamente houve prescrição da dívida exequenda, por ter decorrido mais de 10 anos sobre o ano seguinte em que ocorreu as acções de formação em 1990/1991, promovidas pela ora recorrente

com o apoio a verbas atribuídas pelo FSE, tendo o processo estado parado mais de 5 anos por facto não imputável à ora recorrente.

O Exmº Magistrado do Mº Pº, junto deste S.T.A, foi de parecer, a propósito da conclusão c) que, sendo a questão da prescrição de conhecimento oficioso, importava fixar previa e inequivocamente a data a partir da qual se verificou o facto que eventualmente determinou a cessação dos efeitos suspensivos da prescrição, devia ser concedido parcial provimento ao recurso e, de harmonia com o disposto nos arts.º 729º, n.º 3, e 730º, n.º 1, do CPC, ordenar-se a necessária ampliação da matéria de facto.

De seguida, o relator, por despacho de fls. 388, considerou o seguinte:

”Embora a questão relativa à prescrição da dívida seja de conhecimento oficioso, não pode, este STA, para a resolver, fixar a pertinente matéria de facto (v. art.º 21º, n.º 4, do ETAF).

A fixação dos factos pertinentes pode, no entanto, ser efectuada pelo TCA (v. art.º 39º, do ETAF).

Alega o recorrente, na conclusão c) do recurso que as acções de formação ocorreram em 1990/1991.

Saber ser tal aconteceu nessa data é questão que se situa no plano dos factos sendo competente para decidir o TCA e não este STA.

Assim, porque o recurso não tem por exclusivo fundamento de direito propendo a declarar incompetente este STA para o conhecimento do recurso sendo, para tanto, competente, o TCA.

Ouçam-se as partes sobre esta questão e, de seguida, ao MºPº. A este propósito, a F. P. não se pronunciou.

A recorrente, secundando o Mº Pº, pediu o parcial provimento do recurso, ordenando-se a matéria de facto por parte do TCA.

O Exmº Magistrado do Mº Pº, junto deste STA, manteve o anterior parecer, o qual, em síntese, se deixou atrás expresso.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

Sendo pacífico que o conhecimento da prescrição de dívida exequenda é oficioso e ainda que, para a resolver, não pode este STA, fixar os factos pertinentes, importa, desde já, saber se é caso de ordenar a ampliação da matéria de facto.

Como é sabido, a questão da competência, em qualquer das suas espécies, é de ordem pública e o seu conhecimento precede o de outra matéria (v. art. 3º da LPTA).

Igual entendimento resulta da análise conjugada do disposto nos arts.º 288º, n.º 1, e 660º, n.º 1, do C.P. Civil.

Logrando conhecimento prioritário a questão da competência deste STA, desde já resulta que apenas poderá ordenar a ampliação da matéria de facto se for competente para apreciar o recurso.

Vejam-se o é.

Na conclusão a) como se referiu no despacho do Relator de fls. 388, afirma a recorrente que ocorreu a prescrição da dívida exequenda por terem decorrido “mais de 10 anos sobre o ano seguinte em que ocorreram as acções de formação em 1990/1991.”

A questão de saber se tais acções de formação ocorreram em 1990/1991 não foi resolvida na sentença recorrida, logra, no entanto, enquadramento, no plano dos factos, pois que não demanda a interpretação e aplicação da lei.

Ora este STA, como decorre dos nos artºs. 21º, n.º 4, 32º n.º 1, al. h) do ETAF, apenas conhece da matéria de direito, apenas lhe competindo, em situação idêntica à presente, apreciar os recursos com exclusivo fundamento em tal matéria de direito.



Como vimos, o presente recurso, na medida em que na citada conclusão se suscita uma questão de facto, não tem por exclusivo fundamento matéria de direito.

Daí que este STA não tenha competência para o apreciar e, por isso, não pode pronunciar-se quanto à pretendida ampliação da matéria de facto.

Por outro lado, na medida em que nas conclusões do recurso se suscitou questão de facto e direito, competente para o apreciar é o TCA, nos termos dos art.ºs 39, e 41º, n.º 1, al. a), do ETAF.

Termos em que se acorda em declarar incompetente este S.T.A, para o conhecimento do recurso e competente, para tanto, o TCA, pela Secção do Contencioso Tributário.

Custas pela recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 80 euros e a procuradoria em 50%.

Lisboa, 11 de Dezembro de 2002. — *João Plácido da Fonseca Limão* (relator) — *Ernâni Figueiredo* — *Lúcio Barbosa*.

## Acórdão de 11 de Dezembro de 2002.

### Assunto:

*Recurso na fixação dos factos materiais da causa. Poderes de cognição do tribunal. Os subsídios não destinados à exploração, como proveitos específicos para efeitos de tributação em IRC. Imputação ao exercício.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *O erro na fixação dos factos materiais da causa, causados por não ter sido permitida a prova testemunhal oferecida, não se inscrevem nos poderes de cognição desta formação “em processos inicialmente julgados pelos tribunais tributários de 1ª instância” nos termos dos arts. 21º/4 do ETAF e 722º/2 do C PC.*
- 2 — *Os subsídios não destinados à exploração, incluídos no lucro tributável segundo as regras do art. 22º do CIRC, são de imputar ao lucro tributável do exercício em que seja recebido o respectivo valor.*

Recurso n.º 1155/02. Recorrente: Comp. Nacional de Fiação e Tecidos de Torres Novas, S. A.; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.<sup>mo</sup> Conselheiro Ernâni Figueiredo.

Acordam na 2ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo:

Inconformada com o acórdão do TCA que concedeu parcial provimento ao recurso por si interposto da sentença do TT 1ª Instância de Lisboa, que havia julgado improcedente a impugnação à liquidação adicional de IRC, do ano de 1989, no montante de 15.403.328\$00, veio a Companhia Nacional de Fiação e Tecidos de Torres Novas, SA, recorrer na parte restante, concluindo a sustentar que:

- o acórdão recorrido ao considerar que, a prova testemunhal é desnecessária em virtude dos documentos existentes nos autos, violou

o disposto no art. 132º do CPT, uma vez que os documentos juntos aos autos não fornecem todos os elementos de facto necessários à decisão;

- ao se prescindir da inquirição de testemunhas prevista nos arts. 137º e 138º do CPT deu-se causa a uma nulidade processual, prevista no art. 201º do CPC, cuja consequência é a anulação de todos os actos posteriormente praticados no processo e assim, ao confirmar a sentença, o TCA desconsiderando a possibilidade de produzir prova testemunhal sobre a questão do imposto de capitais e sobre os subsídios do IAPMEI, nomeadamente sobre os usos contabilísticos, violou o disposto nos referidos arts. 132º, 137º, 138º e 139º do CPT, dando causa a uma nulidade processual nos termos do art. 201º do CPC;

-(e subsidiariamente)-

- a questão em apreço é a de saber o momento em que um subsídio atribuído a uma empresa fica sujeito ao regime previsto no art. 22º do CIRC e é entendimento da Rte. que, enquanto o subsídio não se consolida na esfera jurídica do beneficiário, não opera o mecanismo do art. 22º do CIRC, porque considera que somente após a confirmação do montante do subsídio (que poderá ter de ser devolvido na totalidade) estava obrigada, a lançar a proveito, 1/10 do mesmo, assim até ao momento da confirmação, o subsídio provisório, deveria ser considerado como reserva especial (adiantamento por conta do subsídio);

- no entendimento da decisão em recurso, poderia verificar-se a situação do beneficiário do subsídio vir a pagar imposto sobre o mesmo, devolvendo-o posteriormente;

- se no ano da recepção do subsídio se lançar 1/10 do mesmo proveito nos casos em que o projecto demora vários anos a executar poder-se-ia lançar a proveito somas altíssimas mas que posteriormente teriam que ser devolvidas ao IAPMEI;

- o acórdão recorrido defende que a lei não distingue entre subsídios provisórios e definitivos, mas não apresenta qualquer fundamentação relativa ao “*thema decidendi*”;

- a decisão em recurso não se pronunciou sobre a questão de saber se o subsídio enquanto não se consolidasse na esfera jurídica do Rte., deveria ser considerado como adiantamento por conta do subsídio e só após a sua consolidação devia iniciar-se a transferência para a conta de resultados, sendo nula a decisão nos termos do art. 144º/1 parte final do CPT;

- o acórdão recorrido deverá ser revogado por violação do disposto no art. 22º do CIRC e interpretado no sentido dos subsídios recebidos só deverem ser lançados no ano em que se consolidam na esfera jurídica dos subsidiados.

Não houve contra-alegações.

O Exmº Magistrado do MºPº é de parecer que, por um lado nas conclusões a) a g) o alegado não configura qualquer nulidade mas, antes e eventualmente, erro de julgamento da matéria de facto, que não pode ser sindicado por esta formação (art. 21º/4 do ETAF), por outro lado nas conclusões o) e p), estas devem ser entendidas como sustentando que o acórdão recorrido errou ao decidir que a sentença da 1ª instância não enferma da nulidade por omissão de pronúncia, na verdade foram considerados os subsídios concedidos pelo IAPMEI como definitivos, pelo que a questão foi conhecida, por fim e nas

restantes conclusões andou bem o tribunal *a quo* pois fez uma boa interpretação e aplicação da lei ao decidir que, para efeitos contabilísticos, os referidos subsídios devem ser considerados como definitivos. Pelo que o recurso não merece provimento.

O acórdão recorrido entendeu que para as questões de direito a decidir os autos ofereciam os pertinentes factos, os quais decorriam dos documentos juntos aos autos, apresentados, quer pela recorrente quer pela Fazenda Pública. Quanto à questão da desconsideração como custo do imposto de capitais em sede de IRC, não provou a Rte. que o mesmo havia sido liquidado anteriormente a 1.1.89, nem que constituiria encargo suportado em 1989 e tal interpretação não seria inconstitucional pois a lei não proíbe a aceitação como custo no caso de a liquidação ter ocorrido anteriormente a 1.1.89. Entendeu ainda o acórdão recorrido que concedido um subsídio pelo IAPMEI, devia logo ser levado a proveito no ano em fosse recebido o respectivo valor e no caso de o mesmo ter de ser total ou parcialmente retirado, teria de se actuar contabilisticamente de modo a reflectir essa situação na contabilidade do respectivo exercício em que tal acontecesse, atento o princípio da especialização dos exercícios constantes do art. 18º do CIRC.

Cumprido decidir.

Das questões suscitadas pela recorrente são as pretensas nulidades da decisão cometidas pelos tribunais de instância, consistentes na desconsideração da possibilidade e necessidade de produção de prova testemunhal sobre questões de facto invocadas, face à prova documental existente nos autos, referentes a imposto de capitais e subsídios do IAPMEI, que toma a dianteira do tratamento.

Estes pontos vêm pela recorrente imputados à violação do art. 132º do CPT - conhecimento imediato do pedido sem que o processo fornecesse os elementos necessários - do que decorreria a nulidade processual prevista no art. 201º do CPC.

Todavia, a alegação não se prende com qualquer desvio do formalismo processual que leve à invalidação de actos do processo, mas, antes, com pretensão erro de julgamento sobre a fixação dos factos materiais da causa, (in)suficiência desses factos e apreciação de provas.

Ora, as invocações de pretensos erro na fixação dos factos materiais da causa, causados por não ter sido permitida a prova testemunhal oferecida não se inscrevem nos poderes de cognição desta formação “em processos inicialmente julgados pelos tribunais tributários de 1.ª instância” nos termos dos arts. 21º/4 do ETAF e 722º/2 do CPC (1).

Daí, que a pronúncia de facto da 2ª instância seja de acatar por este tribunal, que não a pode rever - art. 729º/2 do CPC.

Quanto às questões postas a título subsidiário, a da pretensão nulidade por omissão de pronúncia da 1ª instância está em sede imprópria, pois a própria é a 2ª instância, onde o ponto foi tratado e decidido.

Quanto aos vícios apontados ao aresto recorrido por pretensa violação do art. 22º do CIRC atende-se à matéria de facto do modo seguinte:

Face à não impugnação e a não haver lugar à alteração da matéria de facto fixada no tribunal recorrido, dá-se a mesma como assente

(1) Cf. Acs. deste Tribunal de 1.2.94, rec. 16772 e jurisprudência do STJ, de que é exemplo o de 11.4.85, em BMJ 346/215 e, quanto ao referido aspecto da insuficiência fáctica, os de 9.12.80, em RLJ 115º/89 e de 6.6.86, em RLJ 126º/25.

por efeito da remissão imposta nos arts. 713º/6,726º, 749º e 762º/1 do CPC.

O ponto a que se é chamado a questionar é o da determinação do momento em que um subsídio não destinado à exploração atribuído pelo IAPMEI ao abrigo do DL 15-A/88, de 18.1, deve ser imputado ao lucro tributável da empresa beneficiária no cumprimento do preceituado no art. 22º do CIRC.

Enquanto a recorrente sustenta que tal ocorre somente após a *confirmação do montante do subsídio, porquanto até então a verba respectiva deverá entender-se como reserva especial (adiantamento por conta do subsídio)*, o aresto recorrido decidiu que o mesmo *deve ser levado a proveito no ano em que seja recebido o respectivo valor e, no caso de o mesmo vir a ser total ou parcialmente retirado, terá de se actuar...*

Os subsídios não destinados à exploração, são incluídos no lucro tributável segundo as regras do art. 22º do CIRC, que engloba o rendimento não *pela totalidade no ano do seu recebimento, mas fraccionando-o ao longo de vários exercícios* (2), constituindo acréscimo patrimonial ocasional ou aleatório tido como rendimento dentro da concepção do *princípio da tributação do rendimento - acréscimo* que hoje preside à fiscalizada (3).

Para que não saia sobrecarregado o contribuinte com o encargo respectivo suportado num só exercício, que seria o do tempo do *recebimento*, a lei permite o fraccionamento por certo número de exercícios, em período que não deixará de se iniciar com o dito facto, que a norma não perdeu de vista.

Não se vê que possa ser outro o critério, que não o de conceder relevo a tal tempo, que é o considerado preponderante pela norma que disciplina a periodização do lucro tributável (art. 18º do CIRC).

Dizer-se que o tempo é, antes, o da *confirmação do montante do subsídio* é apelar para noção que a lei não prevê - a confirmação - pois o que poderá ocorrer, de acordo com a previsão do art. 12º do DL 15-A/88, é o facto aleatório da rescisão do contrato de concessão do incentivo e conseqüente restituição deste. O qual, obviamente, a acontecer como no caso presente, levará a ajustes na contabilidade que repercutam na tributação.

A consideração feita acerca da especial categoria de proveito atribuída ao subsídio - acréscimo patrimonial, que não rendimento produto -, explica porque o seu montante é tributado embora não se reflecta na conta de resultados, antes integrando a conta de reserva especial, a que se refere o art. 14º do DL 15-A/88.

Assim, é de confirmar a tomada de posição assumida nas instâncias.

Termos em que se nega provimento ao recurso.

Custas pela recorrente, com procuradoria em 50 %.

— Lisboa, 11 de Dezembro de 2002. — *Ernâni Figueiredo* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Alfredo Madureira*.

(2) Cf. CIRC, Anotado e Comentado, 3ª ed., p. 231, de Pinto Fernandes e Cardoso dos Santos.

(3) Cf. Manual de Direito Fiscal, 1993, p. 170 de Sá Gomes.

## Acórdão de 11 de Dezembro 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 1190/02. Recorrente: José Júlio Ferreira Pacheco; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exmº Consº Vítor Meira.

José Júlio Ferreira Pacheco e mulher impugnaram no Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto as liquidações de juros compensatórios que lhes foram efectuadas relativamente ao IRS de 1995 e 1996.

Considerando ter sido extemporânea a apresentação da impugnação o Mº Juiz indeferiu-a liminarmente.

Inconformado com tal decisão recorreram os impugnantes para este Supremo Tribunal Administrativo, pedindo a revogação de tal despacho, formulando as seguintes conclusões:

A - A impugnação judicial reveste o carácter de um recurso contencioso de anulação. Daí que o prazo para a dedução de impugnação judicial seja de natureza adjectiva ou processual, com a consequente aplicação ao mesmo do regime de suspensão durante as férias judiciais, previsto no C.P.C.

B - O facto de a impugnação judicial ter sido apresentada na Repartição de Finanças, tal não impede que o prazo de sua apresentação deixe de ser processual ou adjectivo, com a suspensão da sua contagem durante as férias judiciais;

C - Caso assim não se entenda, o que só por mera cautela se admite, a data de referência para começo de contagem do prazo é a da notificação da certidão de fundamentação - 04.08.2000 e não o termo para o pagamento voluntário - 17.07.2000, de acordo com o disposto no art. 37º do C.P.P.T.

D - De qualquer forma sempre se dirá que a data da propositura da impugnação é de 16.10.2000 e não 17.10.2000, porquanto, a entrada da Petição ocorreu naquela primeira data, por via postal, o que equivale para todos os efeitos, à entrada na Secretaria do Tribunal, conforme dispõe o art. 150º, n.º 1, do Código de Processo Civil.

E - Por todos ou por qualquer um dos fundamentos supra-referidos, é forçoso concluir, como sendo tempestiva a impugnação judicial. Não houve contra-alegações.

O Ministério Público não emitiu o seu visto.

A única questão que se coloca no recurso é a de saber se a petição de impugnação foi ou não tempestivamente apresentada. Todavia, face ao teor das conclusões dos recorrentes, há que apreciar antes de mais se este Tribunal é competente para conhecer do recurso.

Nos termos dos artigos 167º do Código de Processo Tributário e 32 n.º 1 alínea b) do ETAF este Supremo Tribunal apenas conhece

dos recursos dos tribunais tributários de 1ª instância com exclusivo fundamento em matéria de direito. Conforme este Tribunal tem vindo a decidir em inúmeros acórdãos, na esteira do ensinamento do Prof. Manuel de Andrade de que a competência se afere pelo “quid disputatum” e não pelo “quid decisum”, para a determinação da competência do tribunal não importa saber se a matéria invocada releva ou não para a decisão do recurso por a questão da competência ter de ser previamente resolvida.

Nas alegações dos recorrentes e respectivas conclusões que acima se transcreveram sustentam eles:

- que só foram notificados da fundamentação do acto em 4.8.2000 por terem pedido certidão dessa fundamentação;

- que a data da propositura da impugnação foi o dia 16.10.2000 por ser essa a data da sua remessa por via postal.

Ora tais factos não constam da sentença recorrida, não podendo este Tribunal que apenas julga de direito apurá-los. Tem assim que 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 (oitenta euros) a taxa de justiça e em 40% a procuradoria.

Lisboa, 11 de Dezembro de 2002. — Vítor Meira (Relator) — Baeta de Queiroz — Lúcio Barbosa.

## Acórdão de 11 de Dezembro de 2002.

### Assunto:

*Recurso «per saltum»; matéria de facto; incompetência do STA.; competência do T.C.A..*

### Doutrina que dimana da decisão:

*Questionando-se, nas conclusões de recurso «per saltum», matéria de facto, é de concluir pela incompetência do S.T.A para apreciar, sendo para tanto competente o T.C.A.*

Recurso n.º 1216/02. Recorrente: José António Basílio Correia Lacerda; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exmº Consº Fonseca Limão.

José António Basílio Correia Lacerda, inconformado com a sentença, a fls. 78, do Mº Juiz do T. T. 1ª Instância de Porto, que absolveu a Fazenda Pública da instância, por julgar procedente a invocada decepção da caducidade do direito de deduzir oposição, daquela interpostos recurso para este S.T.A, terminando as suas conclusões com

a formulação de um quadro conclusivo, onde, para além de mais, afirma:

“A dívida de IVA em questão nos autos reporta-se ao ano de 1986 e o Recorrente só assume a qualidade de sócio gerente da “Matos e Marques, L.<sup>da</sup>”, no dia 6/1/1989, por escritura pública de cessação de quotas celebrada no 2º Cartório Notarial da Vila de Gaia lavrada nesse dia a fls. 27v a 28v, do Livro 34-D, sendo porém que tal gerência nunca foi levada ao Registo Comercial ... (conclusão 2).

No dia 17 de Janeiro de 1989, o Recorrente apresentou a falência de “Matos e Marques, L.<sup>da</sup>”, pois constatou, que bem ao contrário daquilo que havia sido dito pelos anteriores sócios e gerente, a Sociedade tinha já milhares de contos de dívidas a trabalhadores, outras a credores, Segurança Social e Impostos, pelo que era economicamente inviável (conclusão 5)”.  
 Exmº Magistrado do Mº Pº, junto deste S. T. A., foi de parecer que nas referidas conclusões vem vertida matéria de facto que se prende com o período em que o recorrente exerceu a gerência da sociedade executada e com a falência, e, por isso, este STA é incompetente para o conhecimento do recurso. Notificadas as partes para, a este propósito, se pronunciarem, nada disseram.

Corridos os vistos, cumpre decidir, começando por conhecer da questão suscitada pelo Mº Pº.  
 Confrontada a peça recorrida com as conclusões acima transcritas, desde logo resulta que aquela é inteiramente omissa quer quanto ao período em que o recorrente exerceu a gerência da executada quer quanto à falência desta.

Tais questões logram enquadramento no domínio factual, pois que se trata captar ocorrências da vida 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.  
 O que, face ao disposto nos artºs. 21º nº4, 32º nº1, al. b) 39º e 41º, nº1 al. a) do ETAF, determina a incompetência deste STA para o conhecimento do recurso, sendo, para tanto, competente o TCA.

Termos em que se acorda em declarar incompetente, em razão de hierarquia, este S.T.A., para o conhecimento do recurso e competente, para tanto, o TCA, pela Secção do Contencioso Tributário.

Custas pela recorrente, fixando-se a taxa de justiça em € 75 (setenta e cinco euros) e a procuradoria em 50 %.

Lisboa, 11 de Dezembro de 2002. — *João Plácido da Fonseca Limão* (Relator) — *Ernâni Figueiredo* — *Lúcio Barbosa*.

## Acórdão de 11 de Dezembro de 2002.

### Assunto:

*IRS. Deficiência por incapacidade. Benefício fiscal.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*O Dec-Lei 202/96, de 23-10, que adaptou a anterior TNI e estabeleceu, em anexo, as Instruções Gerais, integrando princípios a serem seguidos na utilização daquela passou a dar relevância à disfunção residual, pela aplicação de meios de correcção ou compensação, devendo o coeficiente de capacidade arbitrado corresponder à disfunção residual, após aplicação de tais meios, sem limites máximos de redução dos coeficientes previstos na tabela - n.º 5 al. e) das ditas Instruções, não é aplicável à liquidação de IRS, referente ao ano de 1995.*

Recurso n.º 1302/02. Recorrente: Maria Teixeira de Sousa; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exmº. Consº. Dr. António Pimpão.

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

1. Maria Teixeira de Sousa recorre da sentença que, no Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto, 3º Juízo, 2ª Secção Viana do Castelo, julgou improcedente a impugnação do acto tributário da liquidação de IRS de 1995 e não anulou este.

Alegou formulando as seguintes conclusões:

1 - Vem o presente recurso interposto da sentença que julgou improcedente a impugnação apresentada referente à liquidação adicional do IRS de 1995.

2 - Até à entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 202/96, de 30 de Novembro, não havia quaisquer normas para a avaliação da incapacidade de pessoas portadoras de deficiência.

3 - Daí que fosse prática corrente o recurso à Tabela Nacional de Incapacidades - TNI - aprovada pelo Decreto-Lei n.º 341/93.

4 - Esta TNI fora pensada para a avaliação do dano em vítima de acidentes de trabalho e doenças profissionais.

5 - O supracitado DL 202/96 veio criar normas de adaptação da TNI a pessoas portadoras de deficiência.

6 - Assim sendo, o DL 202/96 é inovador e não interpretativo de lei anterior.

7 - À data em que entrou em vigor o DL 202/96, já havia nascido, na esfera jurídica da recorrente, o direito ao benefício fiscal de isenção parcial dos rendimentos do trabalho.

8 - Porque se encontrava prescrita a hipótese legal constante do Código do IRS e do Estatuto dos Benefícios Fiscais.

9 - O atestado médico, passado pela entidade competente, comprova um grau de incapacidade relevante para efeitos de benefícios fiscais que

10 - Integra o processo constitutivo do direito, já que configura uma pronúncia pericial indispensável e determinante.

11 - A recusa da Administração Tributária de aceitar um meio de prova legal comprovativo do direito a esse benefício, obtido ao abrigo da lei vigente à data, com fundamento de nele se não ter observado o disposto na lei nova viola os princípios constitucionais da legalidade e da protecção da confiança e das legítimas expectativas do cidadão.

12 - Neste sentido se pronunciaram os Acórdãos do Venerando Supremo Tribunal Administrativo de 15/12/1999 - recurso 24.305 -, 25/01/2000 - recursos 24.351 e 24.359.

13 - Foram, assim, violados os artigos 44º, n.º 1, alínea a), do Estatuto dos Benefícios Fiscais, e 25º, n.º 3, e 80º, n.º 6, do Código do IRS.

O EMMP entende que o recurso merece provimento de acordo com jurisprudência que identifica.

2. A sentença recorrida fixou seguinte quadro factual:

a) A impugnante é tributada em imposto sobre o rendimento das pessoas singulares no 7º Serviço de Finanças do Porto;

b) Em 11 de Março de 1996 apresentou a declaração modelo 2 de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares referente a 1995, a que juntou o anexo H referente a benefícios fiscais onde declarava ser portadora de deficiência superior a 60 %, de cuja liquidação resultou um reembolso de 294 563\$00;

c) Por ofício datado de 20 de Abril de 2000 a impugnante foi notificada para apresentar atestado comprovativo da incapacidade invocada emitido posteriormente a 15 de Dezembro de 1995, não o tendo feito;

d) A Administração Tributária considerando que se não mostrava comprovada a deficiência invocada, procedeu a correcção da liquidação de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares para o ano de 1995, onde se apurou que a impugnante tinha direito a um reembolso de 74 773\$00;

e) Em 11 de Dezembro de 2000 a impugnante foi notificada da correcção da liquidação de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares para 1995;

f) Em 15 de Janeiro de 2001 a impugnante procedeu ao pagamento de 247 959\$99 referente à liquidação adicional do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares ora impugnada;

g) No dia 11 de Abril de 2001, a impugnante deduziu a presente impugnação do acto de liquidação;

3. A sentença recorrida, apreciando a actuação da AF, ao não considerar, para efeitos de benefício fiscal, em sede de IRS, o atestado médico apresentado pelo impugnante e ao exigir que este apresentasse novo atestado médico, emitido em data posterior a 15-12-1995, isto é a partir da circular normativa n.º 22/DSO, que alterou o critério de avaliação das incapacidades e antes da publicação do DL 202/96, de 23-10 e que o mesmo impugnante não apresentou o atestado exigido, pronunciou-se pela legalidade do acto tributário da liquidação impugnado.

Sobre a questão em apreciação nos presentes autos pronunciou-se já esta Secção, com intervenção de todos os juízes que a constituem, no Ac. de 15-12-99, Rec. 24.305.

Revedo anterior posição o relator do presente acórdão passou a acompanhar a tese vencedora.

Passaremos, por isso, a sintetizar a argumentação que nos parece mais relevante e nomeadamente a constante do recente Ac. desta mesma secção de 12-01-2000, Rec. 24.439, que, de perto, passaremos a acompanhar.

A questão em apreciação no presente recurso prende-se com a determinação do regime legal aplicável, em sede de IRS, aos sujeitos passivos portadores de deficiência permanente que implique uma incapacidade igual ou superior 60% e que seja devidamente comprovada pela entidade competente, referentemente ao imposto de 1995.

A Lei 9/89, de 02-05, que fixou as Bases da Prevenção e da Reabilitação e Integração das Pessoas com Deficiência, definiu os seus

objectivos e estabeleceu os conceitos de “pessoa com deficiência” e de reabilitação e os princípios fundamentais em tal matéria, dispondo, ainda, dever o sistema fiscal “consagrar benefícios que possibilitem às pessoas com deficiência a sua plena participação na comunidade” conforme resulta do seu artº 25º.

O Dec-Lei 341/93, de 30-09, que aprovou a TNI, reportando-se à avaliação dos danos em vítimas de acidentes de trabalho e doenças profissionais passou a ser utilizada para outros fins e nomeadamente para a determinação de certos benefícios fiscais.

O Dec-Lei 202/96, de 23-10, que estabeleceu o regime de avaliação de incapacidades das pessoas com deficiência para efeitos de acesso às medidas e benefícios previstos na lei, veio criar normas específicas para tal avaliação. O seu preâmbulo dá conta da necessidade de explicitar a competência para avaliação daquelas incapacidades bem como de criar normas de adaptação da anterior TNI, enquanto não fosse criada uma nova e específica. Acrescentava, ainda, que se tornava necessário proceder a actualização dos procedimentos adoptados no âmbito da avaliação das indicadas incapacidades.

Nas “Instruções Gerais”, publicadas em anexo a este diploma legal, consagram-se os princípios que devem ser seguidos na utilização da TNI, para avaliação de incapacidades em deficientes civis. Por força destas só releva, agora, a “disfunção residual”, devendo, na determinação final da incapacidade, sempre que a disfunção possa ser atenuada, no todo ou em parte, pela aplicação de meios de correcção ou compensação (próteses, ortóteses ou outros), o coeficiente de incapacidade arbitrado corresponder à disfunção residual, após aplicação de tais meios, sem limites máximos de redução dos coeficientes previstos na tabela (cfr. n.º 5 - e).

Esta exigência não constava da lei anterior nem da TNI aprovada pelo Dec-Lei 341/93.

Com efeito as suas Instruções Gerais dispunham (cfr. n.º 5 al. c) que, quando a respectiva função fosse substituída, no todo ou em parte, por prótese, a incapacidade poderá ser reduzida, consoante o grau de recuperação da função e da capacidade de ganho do sinistrado, não podendo, porém, tal redução ser superior a 15%.

Foi no âmbito destas disposições normativas que foi emitido o atestado a que se referem os presentes autos e daí que a exigência feita pela Administração Fiscal de um novo atestado, nos termos do Dec-Lei 202/96, não tenha cobertura legal já que estamos perante o IRS referente ao ano de 1995.

Este diploma legal, que entrou em vigor em 30-11-1996, estabelece, no artº 7º n.ºs 1 e 2, que se aplica “com as devidas adaptações, aos processos em curso”.

Como o mesmo diploma estabeleceu o regime de avaliação de incapacidades das pessoas com deficiência apenas se tornou aplicável aos processos de avaliação da incapacidade, cujo acto conclusivo era a emissão do atestado, ou o reconhecimento da incapacidade ou deficiência.

Não era, por isso, aplicável aos demais processos consequentes àquele processo de avaliação de incapacidade.

A avaliação das ditas incapacidades sendo da competência da ARS não pode a Administração Fiscal questioná-las dado o princípio da unidade da Administração Pública.

Tem, ainda, a recorrente direito aos pedidos juros indemnizatórios desde a data do pagamento da quantia liquidada até ao efectivo reembolso por ter havido erro imputável aos serviços.

Do exposto resulta que procedem as conclusões do presente recurso.

Como no acórdão citado se referiu a decretada anulação terá por medida a consideração da apontada deficiência ou incapacidade.

4. Termos em que se acorda em conceder provimento ao presente recurso, em revogar a sentença recorrida, anular o acto tributário da liquidação impugnado e condenar a FP no pagamento dos pedidos juros indemnizatórios.

Sem custas.

Lisboa, 11 de Dezembro de 2002. — *António Pimpão* (relator) — *Mendes Pimentel* — *Vítor Meira*.

## Acórdão de 11 de Dezembro de 2002.

### Assunto:

*Execução Fiscal — Garantia — Inconstitucionalidade — Execução Fiscal — Prestação de Garantia — Artº 52º da LGT — Artº 183º-A do CPPT — Artº 11º da Lei 15/01 de 05Jun.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *O artº 52º da LGT, que garante a cobrança da prestação tributária através de garantia idónea, não padece de inconstitucionalidade material.*
- 2 — *Nem o artº 11º da Lei 15/01, de 05Jun, que regulou, em termos de direito transitório, a aplicação do artº 183º-A, pela mesma aditado ao CPPT.*

Recurso nº 1377/02. Recorrente: Corticeira Amorim Indústrias, S. A. Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.<sup>mo</sup> Conselheiro Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do STA:

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto por CORTICEIRA AMORIM INDUSTRIAS, S.A., do despacho do TT de 1ª Instância de Aveiro proferido em 29/11/01, que lhe indeferiu “a requerida declaração de caducidade da garantia prestada”.

Fundamentou-se a decisão em “ainda não haver decorrido, no processo em análise, o prazo estabelecido na lei para esse efeito”.

A recorrente formulou as seguintes conclusões:

“I — O despacho de indeferimento do pedido de caducidade da garantia bancária prestada no processo de execução fiscal nº 3441-97/101620.2 deve ser revogado por violar o disposto no artigo 183º-A do CPPT, uma vez que o prazo de 1 ano da apresentação da reclamação graciosa, sem que esteja decidida já decorreu.

II — O artigo 11º da Lei nº 15/2001 de 05 de Junho é inconstitucional por violação do disposto nos artigos 2º, 13º, 18º, nº 2 e 103º da CRP por não haver razão para distinguir entre os processos novos e os em curso à data da entrada em vigor da Lei nº 15/2001 de 5 de Junho, já que as razões de justiça material que valem para os novos processos se aplicam igualmente aos processos em curso.

III — O artigo 52º da LGT é inconstitucional por violação do disposto nos artigos 18º, nº 2 e 103º, nº 3 da CRP, já que não há razão suficiente para exigir garantia quando não está em causa um interesse do Estado que só existe quando há motivo para reear a dissipação ou ocultação de bens que constituem a garantia geral do crédito do Estado.

IV — O pedido de indemnização por prestação indevida da garantia bancária é atempado e cabível, devendo a mesma ser fixada pelo Tribunal de 1ª Instância em decorrência da nulidade da mesma prestação, nulidade que decorre directamente do disposto no artigo 103º, nº 3 da CRP ao dispor que ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não tenham sido criados nos termos da Constituição.

Nestes termos e nos demais de direito, deve o presente recurso ser julgado totalmente procedente por provado, com a consequente revogação do despacho recorrido, por violação do disposto no artigo 183º-A do CPPT e que seja determinado ao Tribunal Tributário de 1ª Instância a declaração de caducidade requerida com a consequente fixação da indemnização pela prestação da garantia.

Requer ainda que sejam declarados inconstitucionais os artigos 11º da Lei nº 15/2001 de 5 de Junho e o artigo 52º da LGT por violação do disposto nos artigos 2º, 13º, 18º, nº 2 e 103º da CRP.”

A Fazenda Pública não contra-alegou.

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

Vejamos, pois:

Da inconstitucionalidade do artº 52º da LGT:

Tal normativo procura garantir a cobrança da prestação tributária no caso de suspensão desta, no processo de execução fiscal, nas hipóteses que enumera, fazendo-a depender “da prestação de garantia idónea nos termos das leis tributárias”.

A suspensão da execução enquadra-se no direito à efectividade da tutela judicial, constitucionalmente garantido — artº 268º nº 4 da Constituição.

E pretende o recorrente ser inconstitucional tal preceito, por violação do artº 18º nº 2º e 103º nº 3 do diploma fundamental.

Ora, é óbvia a sem razão da recorrente quanto a este último normativo já que não está em causa o pagamento de qualquer imposto, sendo que, quanto à respectiva liquidação e cobrança, se remete, ali, para os “termos da lei”.

Por outro lado, é patente o interesse do Estado na prestação da garantia uma vez que estão em causa impostos em dívida, de natureza pública e dadas as suas finalidades.

Pelo que não há equiparação com dívidas de natureza privada, em que avulta o receio de ocultação ou dissipação de bens que constituem a garantia geral — o património respectivo — dos credores — cfr. artº 406º do C.P.Civil.

A própria natureza da dívida obsta a uma indagação individual, sempre problemática e praticamente impossível, dado o número de devedores.

Aliás, o próprio nº 4 do artº 52º põe equilíbrio na situação pois o executado, a requerimento seu, pode ser “isento”, pela Administração Tributária, da prestação da garantia, no caso de prejuízo irreparável ou manifesta falta de meios económicos — cfr. artº 170º do CPPT.

Não se vê, pois, que se vá além do necessário para salvaguarda dos direitos e interesses legítimos do executado, em contraposição aos do Estado para cobrança dos impostos em dívida.

Pelo que se não mostra ofendido o dito artº 18º.

Quanto à aplicação do artº 183º-A do CPPT:

Tal normativo foi aditado pela Lei 15/01, de 5JUN, entrada em vigor em 5JUL seguinte, e veio introduzir no ordenamento jurídico a possibilidade de caducidade da garantia por atraso na decisão dos respectivos processos gratuitos ou judiciais, sem perda do efeito suspensivo da execução.

E, aplicando-se embora aos processos pendentes, os prazos ali previstos contam-se a partir da data da entrada em vigor da Lei nº 15/01, nos termos do artº 11º da mesma lei.

Ora, em tal data, já a reclamação havia sido decidida — em 29/06/01 — e, até, notificada à contribuinte — em 02 seguinte.

Pretende, todavia, a recorrente que aquele artº 11º e inconstitucional, por violação do princípio da igualdade — ainda que literalmente chame também à colação os já referidos artºs 18º nº 2 e 103º nº 3 da CRP, já anteriormente considerados.

E a alusão ao seu artº 2º concatena-se unicamente com o dito princípio.

Refere a recorrente não haver razão para distinguir, para o efeito, entre os processos novos e os anteriores à vigência daquela Lei 15/01, “já que as razões de justiça material que valem para os novos processos se aplicam igualmente aos processos em curso”.

Mas não é assim.

Aquele artº 11º constitui uma norma de direito transitório, regulando a aplicação da lei nos processos pendentes, em que, na maior parte dos casos, os respectivos prazos — 1/2 — anos estavam já ultrapassados.

Ora, a aplicação do princípio da igualdade, sobre que tantas vezes se tem pronunciado o Tribunal Constitucional, “tem sido reconduzida à censura de distinções sem fundamento racional, justo ou objectivo”.

Cfr. por todos, o recente Ac. de 19/Jun/02 in D. Rep., 2ª, de 24/JUL/02.

Obrigando a que se trate por igual o que for necessariamente igual e diferente o que for essencialmente diferente, sem impedir a diferenciação de tratamento mas apenas a discriminação arbitrária, a irrazoabilidade.

“Prossegue-se, assim, uma igualdade material, que não meramente formal”, com um critério não de valores subjectivos mas, pelo contrário, “retirado do quadro de valores vigentes numa sociedade interpretados objectivamente”.

Ora, no caso, o legislador não pretendeu suprimir a garantia; o que pretendeu foi situá-la temporalmente, localizá-la em determinados prazos.

Ora a aplicação imediata dos ditos prazos nos processos pendentes conduziria inelutavelmente àquela supressão.

Pelo que a distinção legal assenta numa diferenciação materialmente justificada, com fundamento material suficiente.

E como repetidamente tem sido assinalado pela jurisprudência constitucional — cfr., por todos, o recente Ac. do TC, de 02/Out/02 in D. Rep., 2ª, de 05/Nov/02, “na apreciação do princípio da igualdade, aos tribunais . . . não compete verdadeiramente “substituírem-se” ao legislador, considerando a situação como se estivessem no lugar dele

e impondo a sua própria ideia do que seria, no caso, a solução “razoável, justa e oportuna” . . . Compete, apenas “afastar aquelas soluções legais de todo o ponto insusceptíveis de se credenciarem racionalmente”.

E, como se viu, não pode, no caso, ter-se por destituída de fundamento material bastante a distinção entre os processos pendentes e os futuros.

Ademais, bem pode ver-se, ainda, na nova normação, e para futuro, o augúrio de uma apreciação mais rápida nos ditos processos gratuitos ou judiciais, em primeiro grau de decisão com o que inteiramente então se coaduna a sua aplicação nos termos legislados e referidos.

Pelo que improcede igualmente tal arguição de inconstitucionalidade.

Refira-se finalmente que o aduzido na conclusão IV — “pedido de indemnização por prestação indevida da garantia bancária” — se mostra prejudicado, dada a não caducidade da garantia.

Termos em que se acorda negar provimento ao recurso, confirmando-se o despacho recorrido.

Custas pela recorrente, com procuradoria de 50 %.

lisboa, 11 de Dezembro de 2002. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Almeida Lopes* — *António Pimpão*.

## Acórdão de 11 de Dezembro de 2002.

### Assunto:

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

### Doutrina que dimana da decisão:

*I — O DL n.º 202/96, de 23/10, veio estabelecer um regime de avaliação de incapacidades das pessoas com deficiência para efeitos de acesso aos benefícios fiscais fixados na lei.*

*II — Tal decreto adaptou a anterior TNI (aprovada pelo DL n.º 341/93, de 30/9), que, pensada embora para avaliação do dano em vítimas de acidentes de trabalho e doenças profissionais, era utilizada para outros fins, nomeadamente benefícios fiscais.*

*III — Mas aplica-se apenas às liquidações de IRS de 1996 e anos subsequentes.*

*IV — Segundo as Instruções Gerais do DL n.º 202/96, a determinação da incapacidade tem em conta a disfunção corrigida por meios de correcção ou compensação.*

*V — O atestado médico, emitido pela ARS ao abrigo do DL 341/93, que fixa a incapacidade ao abrigo do dito Diploma, impõe-se à Administração Fiscal, pois a respectiva avaliação é da competência da dita ARS.*

VI — Assim, e para efeitos de IRS do ano de 1995, é ilegal a recusa por parte da administração fiscal de atestado emitido pela ARS, ao abrigo do DL 341/93, e a exigência de novo atestado, a emitir nos termos do DL 202/96.

Recurso n.º 1378/02-30. Recorrente: Augusto Gonçalves de Carvalho; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.<sup>mo</sup> Juiz Conselheiro Lúcio Barbosa.

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

1. **AUGUSTO GONÇALVES DE CARVALHO**, identificado nos autos, impugnou judicialmente, junto do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Aveiro, a liquidação de IRS do ano de 1995.

Alegou o seguinte:

Apresentou atempadamente a declaração de IRS do ano de 1995. Sua esposa sofria de incapacidade permanente superior a 80%, sendo que 64% dessa incapacidade dizia respeito a hipovisão.

Apresentou documento médico emanado da Junta Médica da Administração Regional de Saúde do Centro, que atestava tal incapacidade.

Posteriormente, no final do ano de 1997, e no âmbito de uma fiscalização pelos competentes serviços tributários, foi instado a substituir o atestado por si apresentado por outro com data posterior a 15/12/95, em cumprimento da Circular n.º 1/96, da DGCI.

O impugnante não deu cumprimento a tal solicitação.

Em função da inacção do impugnante, os competentes serviços fiscais, procederam à correcção do IRS, desconsiderando os benefícios fiscais decorrentes da referida incapacidade.

Imputa ao acto de liquidação adicional vício de violação de lei.

Pede a anulação de tal acto, com devolução da quantia por si paga por força da liquidação adicional, mais juros indemnizatórios.

O Mm. Juiz daquele Tribunal julgou a impugnação improcedente.

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

1) A avaliação das incapacidades atinente ao reconhecimento de Benefícios fiscais é da competência exclusiva da Administração Sanitária, não podendo a AF deixar de aceitar e respeitar o atestado médico que haja sido emitido pela ARS, em conformidade com os parâmetros legais em vigor.

2) No âmbito do quadro normativo que vigorou durante todo o ano a que respeita a liquidação adicional de IRS impugnada (1995), a avaliação das referidas incapacidades deveria ser realizada em obediência aos critérios constantes da “Tabela Nacional de Incapacidades”, aprovada pelo DL n.º 341/93, de 30/9.

3) Não sendo por isso lícito à AF exigir do recorrente, no final de 1997, a apresentação de atestado médico emitido em conformidade com os critérios do DL n.º 202/96, de 23/10, para substituir aquele que instruíra a respectiva declaração de IRS de 1995 e que fora emitido em 27/11/95, em conformidade com a “Tabela Nacional de Incapacidades”, aprovada pelo DL n.º 341/93, de 30/9, então em vigor.

4) A liquidação adicional impugnada foi, pois, realizada em flagrante desconsideração dos normativos vigentes no ano em que foram auferidos os rendimentos tributados (1995), na data em que foi apresentada a correspondente declaração anual de IRS (26/4/2000) e no momento em que foi elaborada a primitiva liquidação (Setembro de 1996).

5) Incorrendo, portanto, em violação manifesta do disposto nos art.ºs. 4.º, 11.º e 44.º do EBF, no art. 25.º do CIRS, no art. 94.º da LGT, e nos art.ºs. 164.º e 266.º da CRP, e ocorrendo, para mais, ao arpejo das instruções administrativas divulgadas pela própria DGCI, através da Circular n.º 28/90, de 6/5.

Não houve contra-alegações.

Não há parecer do MP junto deste STA, por ter transcorrido o prazo previsto no art. 22.º do CPPT sem que tal parecer tenha sido emitido.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

■ O impugnante é tributado em imposto sobre o rendimento das pessoas singulares na 2ª Repartição de Finanças de Aveiro.

■ Em 26/4/96 apresentou a declaração modelo 2 de IRS referente a 1995.

■ Face a essa declaração resultou um reembolso de IRS no montante de 872.643\$00, que foi pago em 17/9/96.

■ Na sequência de uma visita de fiscalização ao contribuinte em que este foi notificado para apresentar um atestado médico comprovativo da incapacidade do seu cônjuge emitido em data posterior a 15/12/95 para substituir o de 27/11/95 ... e com base no qual demonstrou a incapacidade do seu cônjuge, resultou a liquidação oficiosa n.º 5322189125, no valor de 497.783\$00, cuja liquidação oficiosa n.º 5322189125, no valor de 497.783\$00, cuja nota de cobrança tinha a data limite de pagamento voluntário de 25/8/99, e que foi paga em 25/8/99.

■ No dia 23/11/99 o impugnante deduziu a presente impugnação do acto de liquidação.

3. Sendo estes os factos, vejamos o direito.

A questão a solucionar tem a ver com a aplicação ou não, à hipótese dos autos, do DL n.º 202/96, de 23/10, que veio estabelecer um novo regime de avaliação de incapacidades das pessoas com deficiência para efeitos de acesso aos benefícios fiscais fixados na lei.

A questão tem sido debatida neste Tribunal, não merecendo uma resposta unânime.

Recentemente foi proferido acórdão, com intervenção de todos os juizes da Secção de Contencioso Tributário, que respondeu negativamente a tal questão (Acórdão de 15/12/99, Rec. n.º 24.305).

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

Por nós, que aliás aderimos à tese que fez vencimento, a solução é aquela que resultou do consenso maioritário.

São várias as razões que estão na base de tal solução, e que sinteticamente se alinham do seguinte modo:

- A legislação fiscal remeteu para a legislação respectiva os critérios de determinação da invalidez fiscalmente relevante, não inferior a 60% e comprovada por autoridade competente.

- Essa legislação integra, por remissão do legislador, o bloco de legalidade tributária a que os benefícios fiscais estão sujeitos.



- A administração fiscal não pode definir o critério de determinação da incapacidade fiscalmente relevante.

- Até à entrada em vigor do DL n.º 202/96, de 23/10, o critério de aferição da incapacidade, o seu processo, autoridade competente para a comprovar e os requisitos do atestado eram os que estavam estabelecidos na TNI, aprovada pelo DL n.º 341/93, de 30/9.

- Os efeitos jurídicos estatuídos pelo acto de avaliação medicada incapacidade impõem-se à administração fiscal, por força do princípio da unicidade da administração directa do Estado por ser a expressão da vontade da mesma pessoa colectiva.

- Só em relação aos particulares se pode falar da possibilidade de formação do caso decidido por falta da atempada impugnação administrativa e contenciosa do acto de avaliação da incapacidade.

- Esse acto resulta de uma delegação por parte do legislador numa administração material de competências dispositivas (de verificação e comprovação) de uma outra administração material, ambas integrantes da mesma administração directa da mesma pessoa colectiva - Estado.

- O atestado médico emitido a coberto da TNI é um documento autêntico que faz prova plena da avaliação nele certificada e da percentagem de incapacidade atribuída, não tendo que mencionar o tipo de doença geradora da incapacidade.

- Ao estatuir a sua aplicação aos processos pendentes, o n.º 2 do art. 7.º do DL n.º 202/96 refere-se aos processos de avaliação da incapacidade e não aos processos de liquidação de imposto.

É esta a doutrina que subjaz à dita orientação jurisprudencial maioritária deste Tribunal, e que merece o nosso consenso.

E esta interpretação estende-se a todas as liquidações de IRS referentes a anos anteriores a 1996.

A partir deste limite temporal, e como é óbvio, face à vigência do já falado DL n.º 202/96, de 23/10, pode a Administração Fiscal exigir um novo atestado, de acordo com as “Instruções Gerais” nele inscritas.

Ou seja: passa a relevar a “disfunção residual”, por aplicação por meios de correcção ou compensação, devendo o coeficiente de incapacidade arbitrado corresponder a uma tal disfunção residual após aplicação de tais meios.

Dito de outro modo: a incapacidade não é a incapacidade “natural”, mas apenas aquela que resulta após a correcção respectiva, através desses meios de correcção ou compensação, como resulta aliás do n.º 5, al. e) dessas referidas Instruções.

Mas isto, como dissemos, só a partir das liquidações de IRS referentes aos anos de 1996 e seguintes.

O recurso é pois de atender.

4. Face ao exposto, acorda-se em conceder provimento ao recurso, revogando-se a sentença recorrida, anulando-se em consequência a liquidação impugnada, com restituição ao recorrente do montante por si pago, bem como de juros indemnizatórios a partir de 25/8/99.

Sem custas.

Lisboa, 11 de Dezembro de 2002. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Alfredo Madureira* — *Brandão de Pinho*.

## Acórdão de 11 de Dezembro de 2002.

### Assunto:

*IVA - Tributação por métodos indiciários - Fundamentação - Artº 121º do CPT - Dívida fundada - Poderes de cognição do STA.*

### 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 artºs 82º do CPT e 125º do CPA, correspondentes, aliás, no essencial, ao artigo 1º n.ºs. 1 e 2 do Dec-Lei 256-A/77, de 17/06 - cfr., hoje, o artº 77º da LGT.*
- 2 — *Deve considerar-se fundamentada, a decisão da fixação da matéria colectável, em IVA, da Comissão de Revisão, nos termos do artº 84º do CPT, se aí se enumeram especificada e claramente os factos ou pressupostos que lhe serviram de base.*
- 3 — *O STA, actuando como tribunal de revista não conhece de matéria de facto - artº 21º n.º 4 do ETAF e 722º do C.P.Civil.*
- 4 — *Pelo que não pode apreciar a existência de “fundada dívida”, para os efeitos contemplados no artº 121º n.º 1 do CPT, quanto à existência dos factos tributários e respectiva quantificação.*

Recurso: 1434/02-30, recorrente: LISBEBE - Soc. Comercial de Prod. Alimentares, Ldª. Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Con-  
selheiro Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do STA:

Vem o presente recurso jurisdicional interposto por LISBEBE — SOCIEDADE COMERCIAL DE PRODUTOS ALIMENTARES, LDª, do aresto do TCA, proferido em 12/03/02, que negou provimento ao recurso que a mesma interpusera da sentença que, por sua vez, julgou improcedente a impugnação judicial que aquela sociedade deduziu contra a liquidação de IVA, do ano de 1991 e respectivos juros compensatórios.

Fundamentou-se a decisão, em que a tributação por métodos indiciários está legalmente justificada, desde logo porque a impugnante “teria omitido proveitos à sua contabilidade, pois que lhe foram detectadas omissões de documentos de venda” pelo que “a contabilidade não reflectia a exacta situação patrimonial” e “não merecia credibilidade”; estando, ademais, suficientemente fundamentada já que “a motivação aduzida peja CR assentou em dados concretos, objectivos, racionais e suficientemente capazes de conduzir à decisão que foi tomada”.

A recorrente formulou as seguintes conclusões:

“1 - A liquidação adicional de Imposto Sobre o Valor Acrescentado resultou da correcção efectuada aos elementos da contabilidade da recorrente através do recurso à aplicação de métodos indiciários.

2 - Aquela correcção assenta em opiniões e juízos de valor e não em quaisquer elementos concretos que o agente fiscalizador tenha apurado.

3 - Em qualquer sector de actividade económica são distintas as margens de comercialização das empresas que nele se inserem, dada a sua própria especificidade e características.

4 - Qualquer presunção, num Estado de Direito, pode ser ilidida, devendo ser públicos e objectivos os critérios em que assentam.

5 - As afirmações da administração fiscal devem ser fundamentadas e não basearem-se em juízos e opiniões.

6 - Os artºs. 120º e 121º do C.P.T. determinam a anulação do acto impugnado se, da prova produzida, resultar fundada dúvida sobre a existência e quantificação do acto tributário.

Termos em que, e nos mais de Direito, deve ao presente recurso ser dado provimento e, em consequência, ser revogado o douto Acórdão recorrido e, em consequência, ser anulada a liquidação adicional do Imposto Sobre o Valor Acrescentado relativo ao ano de 1991.”

A Fazenda Pública não contra-alegou.

O Exmº Magistrado do M.P. emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso, por a recorrente discutir matéria de facto que este STA não syndica - artº 21º nº 4 do ETAF -, e o elenco probatório apontar no sentido do decidido, além de o acto que determinou o recurso aos métodos indiciários se encontrar devidamente fundamentado pois “do mesmo constam, ainda que de forma sumária, as razões de facto e de direito que determinaram o recurso a tais métodos, sendo o seu conteúdo perfeitamente inteligível.

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

Em sede factual, vem apurado que:

“1. No ano de 1991 a impugnante encontrava-se colectada, na RF do 8º BF de Lisboa, em IRC, pelo exercício da actividade de comércio por grosso de bebidas alcoólicas - CAE 051341.

2. Em cumprimento da ordem de serviço nº 70017, de 28/06/96, a impugnante foi submetida a diligência externa de fiscalização, por parte dos competentes serviços da AF, em resultado da qual foi, em 17/07/96, produzido o relatório junto a fls. 170 e segs. destes autos e que aqui se dá por integralmente reproduzido;

3. No decurso da fiscalização referida em 2. foi verificada a existência de omissões de documentos pelos respectivos números de ordem a fls. 171, não tendo sido possível determinar o montante dos proveitos não escriturados;

4. Mais se apurou que em 31/12/91 fora efectuado um lançamento em conta de um dos sócios, no montante de 92.700.000\$00, por contrapartida de caixa, e que teve por finalidade a anulação do saldo credor de caixa cifrado em 92.563.432\$00;

5. A operação referida em 4. apresentava-se registada com base no documento interno da impugnante, intitulado “Verbete de Lançamento” e fotocopiado a fls. 185;

6. Com relação à mesma data de 31/12/91, verificou-se, ainda, a contabilização na conta “268999-Contas a Regularizar” por débito da conta de bancos no total de 97.453.814\$00.

7. A operação referida em 6. apresentava-se registada/contabilizada com base em documentos internos da impugnante, intitulados “Verbete de Lançamento” tais como os fotocopiados a fls. 186/191.

8. A contabilidade da impugnante, para o exercício de 1991, revelava uma margem de comercialização de 6,9%.

9. Em face das omissões e irregularidades contabilísticas aludidas nos itens 3. a 7., a técnica responsável pela fiscalização procedeu à determinação do lucro tributável desta, com relação ao exercício de 1991, pelo recurso a métodos indiciários, nos termos dos artºs 51º e 52º do CIRC, considerando o montante de 97.453.814\$00 a título de vendas omitidas, a coberto da utilização de uma margem de comercialização de 17,24%;

10. Posta a conclusão pela omissão de vendas e em função do valor a tal título apurado, foi efectuada correcção, em sede de IVA, nos termos do artº 82º do CIVA, tendo sido apurado, proporcionalmente às vendas declaradas pela impugnante, para o ano de 1991, imposto por liquidar e não entregue no montante de 21.868.635\$00;

11. Por ofício datado de 26/7/96 da RF do 8º BF de Lisboa, foi a impugnante notificada da liquidação adicional de IVA no valor de 21.868.635\$00, acrescido de juros compensatórios;

12. No seguimento desta notificação, em 30/08/96, a impugnante apresentou reclamação dirigida à Comissão de Revisão nos termos e para os efeitos do artº 84º do CPT, a qual veio a ser parcialmente deferida, por decisão tomada por maioria, tendo sido considerado em falta imposto (IVA) no valor de 19.542.146\$00, apontando-se, além do mais, a taxa de comercialização de 13,9%;

13. Em 18/10/96 a impugnante foi notificada do teor da decisão aludida em 12. e, ainda, da liquidação adicional de IVA relativa ao ano de 1991, no valor de 19.542.146\$00, acrescido de juros compensatórios no montante de 18.287.772\$00, totalizando a dívida 37.829.918\$00, com termo do prazo de cobrança voluntária em 4/11/96;

14. A impugnante, no ano de 1991, era representante de diversos produtores e importadores de bebidas alcoólicas, nomeadamente da Seagram Portugal (Sandeman & Cª, S.A.) da Sileno, Lda e da Martini e Rossi. Lda, angariando clientes e encomendas dos produtos por estas comercializados;

15. As empresas identificadas em 14. facturavam os produtos à impugnante, entregando directamente aos clientes angariados por esta as mercadorias, aos quais, posteriormente, a impugnante facturava os montantes que cobrava;

16. Para além das transacções do tipo das iniciadas em 14. e 15., a impugnante vendia a retalho e por grosso produtos que possuía em armazém;

17. No ano de 1991, a impugnante tinha ao seu serviço, pelo menos, três empregados.

18. No relatório da fiscalização referido em supra 2. consta, com interesse, o seguinte:

“1.2. Omissões e inexactidões verificadas na visita de fiscalização.

1.2.1. A existência de omissões dos documentos de venda emitidos pelo contribuinte, designadamente as vendas a dinheiro nºs (...).

1.2.2. Em 31/12/91 foi efectuado um lançamento na conta do sócio, no total de no montante de 92.700.000\$00, por contrapartida de caixa, conforme documento interno nº 16 do qual se junta fotocópia (anexo 8 a 10) e que teve por finalidade a anulação do saldo credor de caixa que se cifrava em 92.563.432\$00, conforme fotocópia do extracto que se junta (anexo 9).

1.2.3. Verificou-se ainda a contabilização na conta “268999-Contas a Regularizar” por débito da conta de bancos no total de 97.453.814\$00, tendo como únicos documentos de suporte verbetes de lançamento dos quais se juntam fotocópias (anexos 11 a 17) e que em minha opinião

mais não são do que recebimento de vendas feitas “por fora”, tanto mais que a margem de comercialização revelada pela contabilidade é de 6,9% e a margem do sector da actividade é de 16,14%.

Pelo exposto, a determinação do lucro tributável irá ser efectuada por aplicação do artº 52º do CIRC, conforme o estipulado no artº 51º do mesmo diploma legal.

Como foi referido anteriormente, o débito a Bancos por documentos internos e por contrapartida de uma conta “268999- Contas a Regularizar” no total de Esc. 97.453.814\$00, leva-me a concluir que se refere ao valor omitido em vendas, pelo que será de considerar como correcção às mesmas o referido valor.

Este valor parece-me justo e está de acordo com a realidade, dado que a margem de comercialização revelada pela contabilidade é de 6,9% e a do sector de actividade para o ano de 1991 é de 16,14% e a encontrada após esta correcção cifra-se em 17,24%.

19. Dá-se aqui por reproduzido o teor da reclamação para a CR referida em supra 12 documentada a fls. 48/51 dos autos e onde a contribuinte contesta os pressupostos que determinaram o recurso aos métodos indiciários, defendendo a inexistência de qualquer irregularidade ou omissão na sua contabilidade;

20. Na acta da Comissão de Revisão consta, com interesse, o seguinte:

“A Comissão, em face da reclamação apresentada, do processo individual do contribuinte e dos demais elementos de informação integrados no processo ao seu dispor:

Deliberou, por maioria, relativamente ao imposto que foi fixado por métodos indiciários e objecto de reclamação, pela forma seguinte:

Exercício de 1991 - fixado em 21.868.635\$099, seja alterado para 19.542.146\$00.

#### DECISÃO FUNDAMENTADA DA COMISSÃO

Os argumentos que levaram à fixação dos métodos indiciários, nomeadamente os suprimentos do sócio-gerente de 92.700.000\$00 para suprir saldos credores de Caixa e a contabilização de 97.453.514\$00 a crédito da conta 26.8 por débito de diversas contas, nomeadamente bancos, atestam que a contabilidade não merece confiança; A c/ corrente do sócio-gerente atinge no ano de 1991 o valor de 227.238.429\$00 a seu favor resultante de saldos credores de vários anos. Por este facto achamos que o contribuinte deve ser tributado, por omissão nas vendas, e julgamos mais aderente à realidade para demonstração do V.N. da empresa a utilização dos raios do sector, ou seja, uma margem bruta de 13,9%, de acordo com os dados oficiais conforme o citado a página 2 da informação. Pelos factos descritos, o volume total das vendas presumidas baixará 1.091.161.928\$00 em relação ao valor presumido no exame, calculado da seguinte forma (...)” - cfr. fls. 161/166.

“Vejam, pois:

Assim, quanto à falta de fundamentação:

Dispõe o artº 21º nº 1 do CPT, epigrafo “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 nº 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 consicente 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 1ª 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 - artºs. 89º e 120º al. c) do CPT.

Cfr. Alfredo de Sousa e J. Paixão, CPT Anotado, 2ª edição, pág. 165.

É, todavia, de concluir-se, como se entendeu nas instâncias, pela existência de fundamentação, clara, suficiente e congruente.

Na verdade, como resulta do probatório - nºs 18 e segts - a fiscalização concluiu pela “existência de omissões dos documentos de venda emitidos pelo contribuinte”, que especifica, irregular anulação do saldo credor de caixa de 92.563.432\$00, irregularidades, que também especifica, na conta nº “268999 - Contas a regularizar”.

E a Comissão de Revisão, face nomeadamente ao relatório da fiscalização, utilizou, na fixação do rendimento colectável, “os raios do sector” respectivo, “ou seja”, uma margem bruta de 13,9%, de acordo com os dados oficiais, conforme o citado na pág. 2 da Informação e cujos cálculos enuncia.

Não se trata, pois, ao contrário do que pretende a recorrente, de meros “juízos e opiniões” mas de factos devidamente concretizados.

Quanto à ilegalidade do recurso aos métodos indiciários, por inexistência dos respectivos pressupostos legais:

O artº 82º do CIVA prevê a rectificação das declarações dos sujeitos passivos quando a Administração fundadamente considere que nelas figura um imposto inferior ao devido, mercê nomeadamente de fiscalização efectuada através de exame aos respectivos elementos de escrita em que se verifiquem omissões ou inexactidões.

E o artº 84º, que, em tal hipótese, havendo necessidade de recorrer a presunções ou estimativas por carência de elementos que permitam apurar claramente o imposto, pode o contribuinte reclamar, desde logo, para a Comissão de Revisão - artº 84º do CPT.

Ora, a Fiscalização constatou - cfr. ditos nºs. 18 e segts do probatório - a existência de várias vendas a dinheiro totalmente omissas na contabilidade, que a conta caixa apresentava em 31/12/91 um saldo credor de 92.563.432\$00, sendo, nessa data, debitada, através de uma operação suportada com um documento interno da empresa, designado de “verbete de lançamento”, “sem qualquer credibilidade contabilístico-fiscal, pela quantia de 92.700.000\$00, por contrapartida da conta de um dos” sócios e, ainda, que foi levado a débito de diversas contas, nomeadamente bancos, a quantia de 97.453.814\$00, por contra-partida da conta 268999 - Contas a regularizar, sem que os lançamentos contabilísticos efectuados se suportassem em qualquer documento externo, mas apenas em documentos internos passados pela própria impugnante em 31/12/91”.

Assim, aquele primeiro fundamento bastava para autorizar o recurso aos ditos artºs 82º e 84º.

Resta finalmente referir que o STA não syndica - artº 21º nº 4 do ETAF - a dita margem de comercialização apurada nas instâncias.

Nem a existência de “fundada dúvida” para os efeitos contemplados no artº 121º nº 1 do CPT, quanto à existência dos factos tributários e respectiva quantificação, face ao probatório fixado nas instâncias pois estaria, então a imiscuir-se no conhecimento de facto que lhe é vedado.

Cfr. os recentes Acds do STA de 24/04/02 Rec. 102/02 e de 9/10/02 Rec. 871/02.

Como dispõe o artº 722º nº 2 do C.P.Civil, o STA, como Tribunal de revista, não conhece do erro na apreciação das provas e na fixação dos factos materiais da causa, 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 de prova, o que não é o caso.

Aliás, como é entendimento generalizado, tanto doutrinal como jurisprudencial, os próprios juízos de valor sobre a matéria de facto quando a sua formulação não depende da determinação do sentido da norma legal ou dos critérios de valoração da lei, ainda se integram no domínio da actividade da fixação da matéria de facto não podendo, pois, ser apreciados pelos tribunais de revista.

Cfr. Antunes Varela, in RLJ. 122-120.

Termos em que se acorda negar provimento ao recurso, confirmando-se o aresto recorrido.

Custas pela recorrente, com procuradoria de 50%.

Lisboa, 11 de Dezembro de 2002. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Almeida Lopes* — *António Pimpão*.

## Acórdão de 11 de Dezembro de 2002.

### Assunto:

*Prazo de alegações. Código de Processo Tributário. Código de Procedimento e Processo Tributário. DL 433/99.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*I — Antes de 5/7/2001 o Código de Procedimento e Processo Tributário só se aplicava aos procedimentos iniciados e aos processos instaurados depois de 1/1/2000, por força do artigo 4.º do DL 433/99.*

*II — Interposto recurso antes daquela data, em processo instaurado antes da vigência do Código de Procedimento e Processo Tributário, em que se declara a intenção de alegar no tribunal superior, o prazo de alegações é de 10 dias contados seguidamente da notificação efectuada para o efeito por esse tribunal, nos termos do artigo 174.º do Código de Processo Tributário.*

Recurso n.º 1472/02. Recorrente: Procapital Investimentos Imobiliários, SA; Recorrida: Fazenda Publica; Relator: Exm.º Cons.º Dr. Vítor Meira.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

“Procapital Investimentos Imobiliários, S.A.” impugnou no Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto a liquidação adicional de contribuição autárquica do ano de 1995.

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

Dessa decisão recorreu a impugnante para o Tribunal Central Administrativo que, por acórdão, julgou deserto o recurso.

Inconformado com tal decisão recorreu a impugnante para este Supremo Tribunal Administrativo, formulando as seguintes conclusões:

1.º O artigo 171 do C.P.T., como todos os demais artigos daquele código que não tenham sido expressamente excepcionados, foi revogado a partir de 1 de Janeiro de 2000, com a entrada em vigor do C.P.P.T., como resulta inequivocamente do artigo 2.º n.º 1 do DL 433/99 de 26/10.

2.º Não faz assim sentido argumentar que às alegações em apreciação se aplica o disposto naquele preceito (artigo 171 n.º 4 C.P.T.) pois que o mesmo se encontrava revogado.

3.º acresce que, nos termos dos princípios gerais do direito, os quais tiverem expressão, nomeadamente, no artigo 12 n.º 3 da lei geral tributária, “as normas sobre procedimento e processo são de aplicação imediata, sem prejuízo das garantias, direitos e interesses legítimos anteriormente constituídos pelos constituintes”.

4.º É certo que há quem defenda (como o faz o douto acórdão recorrido) que, apesar da revogação do C.P.T., o DL 433/99, através do seu art.º 4.º, limitou a aplicação do C.P.P.T. aos processos iniciados a partir da sua entrada em vigor, ou seja, a partir de 1 de Janeiro de 2000.

5.º Porém, tal interpretação e limitação não está correcta, indo contra o estatuído no referido preceito (art 12.º) da lei geral tributária.

6.º Por outro lado, esquece que em processos de impugnação judicial - como é o caso - as condições de admissibilidade e regime dos recursos interpostos era regulada pelo ETAF.

7.º Acresce que, a tese do douto acórdão recorrido leva a uma inconstitucional interpretação daquele preceito.

8.º Por isso é que o legislador se apressou a “emendar a mão” quando em 5 de Junho de 2001, através do art 12.º da Lei 15/2001, estatuiu que: “os procedimentos e processos pendentes regulados pelo C.P.T. .... passam a reger-se pelo C.P.P.T., sem prejuízo do aproveitamento dos actos já realizados”.

9.º Aquela interpretação tornará o referido art 4.º do DL 433/99 de 26/10 inconstitucional, por violação, nomeadamente, dos princípios constitucionais da igualdade, confiança e do acesso ao direito.

10.º Ora, a referida interpretação, sem qualquer fundamento, distingue arbitrariamente, para uma hipótese de recurso interposto e admitido em processo de impugnação judicial (por exemplo, em Maio de 2001):

a) os recorrentes que decidiram alegar imediatamente no tribunal recorrido de 1ª instância (para cujo acto, de acordo com a tese do douto acórdão recorrido, teriam o prazo de 10 dias);

b) dos recorrentes que decidiram alegar no tribunal de recurso (Tribunal Central Administrativo), onde, já na vigência do regime do C.P.P.T., teriam o prazo de 15 dias.

11.º E não se diga que, nesta última hipótese, o novo regime do C.P.P.T. não permite a possibilidade de oferecimento de alegações no tribunal de recurso; não só porque a tal obsta o disposto no n.º 4 do art 282 do C.P.P.T. - “na falta de declaração da intenção de alegar” -, mas também porque, na hipótese em apreço, sendo o recurso interposto e admitido antes de 5 de Julho de 2001, tal decisão - ainda na tese do douto acórdão recorrido - constituiria caso julgado formal quanto a tal admissão e possibilidade de alegação no tribunal superior - aliás, como aconteceu nos autos.

12.º Em consequência de tal interpretação, é óbvio ser violado, também, o princípio constitucional do acesso ao direito e seus corolários (tornando completamente arbitrária a decisão em causa).

13.º Fica também violado o princípio da confiança jurídica.

14.º Defender que o legislador pretendeu revogar o C.P.T., com vigência e eficácia a partir de 1 de Janeiro de 2000, referindo expressamente que o novo regime (C.P.P.T.) não se aplicaria aos processos pendentes, e que, ano e meio depois (5/Julho/2001) veio legislar em sentido contrário (“...afinal...já se aplica o novo regime aos processos pendentes.”) é não só passar-lhe um atestado de irresponsabilidade (...) como defender uma intervenção legislativa que - nessa hipótese - seria desproporcionada excessiva e intolerável tendo em vista os interesses que a mesma pretende defender.

15.º Tal inconstitucionalidade deriva dos seguintes preceitos fundamentais: arts. 2.º, 13.º, 20.º, 29.º, 32.º, 205, 208.º e 266.º

16.º Sendo de aplicar ao recurso interposto nos autos - no que diz respeito ao prazo do oferecimento das respectivas alegações (15 dias) - o regime estatuído na lei geral tributária e C.P.P.T., o último dia do prazo para aquele acto era o de 15/5, tendo assim aquele recurso sido apresentado atempadamente, v. g., tendo em consideração o disposto no art 145 do C.P.C.

17.º Notando-se finalmente que as alegações devem considerar-se apresentadas, não a 17/5 mas sim a 16/5 (data da sua expedição por correio registado).

18.º O douto acórdão recorrido violou por erro de interpretação o disposto nos citados preceitos e diplomas legais, devendo ser revogado e substituído por outro que considere atempadas e oportunas as alegações em causa, assim se fazendo justiça.

Não houve contra-alegações.

O Exmo Magistrado do Ministério Público pronunciou-se pelo não provimento do recurso, subscrevendo nos seus precisos termos a decisão recorrida que segue jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo, não sendo de interpretar, como a recorrente pretende, o artigo 4.º do DL 433/99, não havendo qualquer violação dos princípios constitucionais.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

No acórdão recorrido vêm dados como provados os seguintes factos:  
a) Por sentença datada de 26.1.2001 e que constitui fls. 173 a 175 dos autos, foi julgada improcedente a impugnação deduzida pela recorrente contra a liquidação da Contribuição Autárquica do ano de 1995, no montante de 8.273.880\$00.

b) Não se conformando com tal decisão, a recorrente dela interpôs recurso em 15.2.2001, tendo declarado desejar apresentar alegações no tribunal de recurso (V. fls. 177).

c) Após a entrada dos autos neste Tribunal, o relator ordenou a notificação da recorrente para, no prazo e na forma legal, apresentar as suas alegações (V. fls. 183).

d) Notificada para aquele efeito por carta registada datada de 27.4.2001, a recorrente veio a apresentar as suas alegações em 17.5.2001, conforme carimbo de entrada apostado pelo Tribunal (V. fls. 185).

e) Em 22.5.2001 foi proferido pelo relator o despacho de fls. 190, que se dá por reproduzido, julgando deserto o recurso ao abrigo do disposto no art.º 171.º n.º 4 do CPT.

f) A impugnação a que estes autos se reportam deu entrada na Repartição de Finanças de Matosinhos em 10.3.99 (V. carimbo de entrada de fls. 2).

É da decisão do Tribunal Central Administrativo que julgou deserto o recurso que vem interposto o presente, sendo essa portanto a questão fulcral que cumpre conhecer. Como resulta do probatório que este Supremo Tribunal Administrativo não pode alterar mas que também o recorrente não questiona, a sentença da 1ª instância foi proferida em 26 de Janeiro de 2001 e o recurso foi interposto em 15 de Fevereiro do mesmo ano. Em face desta factualidade há que determinar qual era então a lei aplicável ao recurso.

O DL 433/99 de 26 de Outubro que aprova o Código de Procedimento e Processo Tributário consigna, no seu artigo 4.º, que o mesmo entrará em vigor a 1 de Janeiro de 2000, exceptuando porém a sua aplicabilidade aos procedimentos iniciados e aos processos instaurados a partir de tal data. Só em 5 de Julho de 2001, pela Lei 15/2001, tal regime especial de direito transitório deixou de vigorar. No caso vertente, tendo a impugnação sido deduzida em 10 de Março de 1999, conforme alínea f) do probatório, era aplicável ao recurso interposto o disposto no Código de Processo Tributário. Tendo toda a tramitação do recurso tido lugar antes de 5 de Julho de 2001, não havia que entrar em consideração com o disposto no Código de Pro-

cedimento e Processo Tributário que ao caso não era aplicável, havendo apenas que apreciar se, à face do Código de Processo Tributário, o recurso deveria ou não ser considerado deserto.

Nas suas alegações a recorrente invoca a inconstitucionalidade do entendimento que aceite como correcto o disposto no artigo 4.º do DL 433/99 e a sua desconformidade com a Lei Geral Tributária. Todavia não existe qualquer proibição a que uma lei possa não ser aplicável aos casos pendentes através de norma que o consigne. Tal resulta aliás das próprias normas relativas à interpretação e aplicação das leis constante do Código Civil. Também o disposto nessa lei não contende com o artigo 12.º da Lei Geral Tributária que pretende evitar a retroactividade e não questionar as normas transitórias. Assim, nem a norma transitória nem a interpretação que dela fez o tribunal recorrido, sofrem de qualquer inconstitucionalidade.

Vejamos agora se, face ao Código de Processo Tributário, estaria ou não deserto o recurso. De acordo com o disposto no artigo 171.º de tal diploma, após a admissão do recurso o recorrente será notificado dessa admissão tendo o prazo de 10 dias para apresentar as suas alegações, salvo se tiver manifestado a intenção de alegar no tribunal “ad quem”, devendo o recurso ser julgado deserto se as alegações não forem apresentadas naquele prazo. Se manifestou tal intenção será, após a subida, notificado pelo tribunal de recurso para alegar em 10 dias. No caso vertente, após a subida do recurso, o Tribunal Central Administrativo notificou a recorrente por carta registada de 27 de Abril de 2001, para alegar. Presumindo-se a notificação no 3.º dia e não vindo controvertida a data da recepção da notificação, esta considera-se ocorrida em 30 de Abril seguinte. Donde, o prazo de 10 dias para alegar terminaria em 10 de Maio de 2001, que passaria para 12 por o dia 10 ser sábado, por o prazo se contar de forma continua, nos termos do artigo 144.º do Código de Processo Civil. Quando as alegações foram apresentadas já se esgotara o prazo legal para o efeito, sendo “in casu” irrelevante que a data da apresentação tenha sido em 16 ou em 17 de Maio. O Tribunal recorrido limitou-se pois a aplicar a lei nada havendo a censurar-lhe.

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

Custas pela recorrente, fixando em 60 % a procuradoria.

Lisboa, 11 de Dezembro de 2002. — *Vitor Meira* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Lúcio Barbosa*.

## Acórdão de 11 de Dezembro de 2002.

### Assunto:

*Impugnação judicial de acto de avaliação. Fundamentação.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*Não sofre de vício de forma, por falta ou insuficiência de fundamentação, o acto de avaliação de um terreno para*

*construção em que os louvados indicaram a área total do terreno, a percentagem dessa área utilizável para construção, a localização (“no centro da cidade em zona privilegiada para construção”), e o tipo de construção possível (edifícios de seis a sete pisos), acrescentando, ainda, que a avaliação se reportava ao mês de Julho de 1982, e que em avaliação referida a 1981 e ao mesmo terreno o valor por metro quadrado “tinha sido superior ao agora feito”.*

Recurso n.º 1486/02. Recorrentes: António Ferreira Marques, Justiniano António Sécio e António Diniz Mendes Martins. Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Conselheiro Baeta de Queiroz.

1.1. **ANTÓNIO FERREIRA MARQUES, JUSTINIANO ANTÓNIO SÉCIO e ANTÓNIO DINIZ MENDES MARTINS**, residentes em Lisboa, recorrem do acórdão do Tribunal Central Administrativo (TCA) que, em recurso jurisdicional que para ali interpuseram, negando-lhe provimento, confirmou a sentença do Mm.º Juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Faro que julgara improcedente a impugnação do resultado da segunda avaliação de um lote de terreno.

Formulam as seguintes conclusões:

”1ª

O aliás douto acórdão recorrido, de 2001.02.20, não se pronunciou sobre a questão Jurídica da falta de notificação do laudo de avaliação sub iudice, que foi expressamente invocada na conclusão 1ª das alegações dos ora recorrentes apresentadas em 99.06.28 (cfr. respectivo texto n.º 4) - cfr. texto n.º 1;

2ª

O douto acórdão recorrido, de 2001.02.20, não se pronunciou assim sobre questão essencial para a justa decisão do presente processo, cujo conhecimento não ficou prejudicado pela decisão das questões que foram efectivamente apreciadas (v. art. 660º/2 do CPC), pelo que é nulo (v. art. 144º do CPT; cfr. art. 668º/1/d) do CPC) - cfr. texto n.ºs 2 e 3;

3º

Na avaliação em análise foi atribuído o mesmo valor/m2 a todas as áreas do imóvel em causa, incluindo aquelas que não tinham qualquer aptidão construtiva, pelo que foi frontalmente violado o disposto no art. 94º/§ 4º do CIMSISDD, tendo ainda sido frontalmente violado o disposto no art. 95º do CIMSISDD (v. art. 268º/3 da CRP; cfr. arts. 30º/2 e 130º da LPTA) - cfr. texto n.º s 4 a 8;

4ª

A exigência constitucional e legal da fundamentação abrange todos os actos da administração fiscal que afectem direitos ou interesses legalmente protegidos dos contribuintes (v. art. 268º da CRP, art. 1º/1/a) a e), 2 e 3 do DL 256-A/77, de 17 de Junho, art. 94º do CIMSISDD, art. 605º do CPC, arts. 21º e 83º do CPT e art. 124º e 125º do CPA; cfr. Rui Barreira, Anotação .... Fisco, 1/28-29; Leite de Campos, A Reforma dos Tribunais Fiscais. ROA, Ano 45, Abril 85, pág. 59; Saldanha Sanches, citado em Alfredo de Sousa e Silva

Paixão, CPT 1991, pág. 155, nota 5; Saldanha Sanches, O Ónus da Prova... CTF 351/147; Acs. STA de 92.02.12, Proc. 13736; de 92.01.22, Proc. 13165; de 91.10.09, Proc. 13166; de 91.04.05, Fisco 37/29; de 90.10.24, Fisco 28/37; de 90.07.12, AD 351/381; de 90.03.28, Proc. 12138; de 90.01.31; de AD 351/355; de 90.01.10, Proc. 10526; de 89.07.12, Proc. 3683; de 89.02.28, Proc. 19698; de 88.11.16, AD 330/806; de 86.03.13, AD 295/870) - cfr. texto n.º 9 e 10;

5ª

O acto administrativo, para estar devidamente fundamentado, tem de indicar as normas Jurídicas em que assenta, bem como proceder à enumeração dos factos que permitam ao destinatário compreender porque motivo se decidiu num certo sentido e não noutra qualquer, reconstituindo o itinerário cognoscitivo e valorativo percorrido pela entidade decidente (v. Acs. STA de 92.01.22, Proc. 13145; de 91.10.09, Proc. 13166; de 91.06.05, Fisco 37/29; de 90.03.28, Proc. 12138; de 90.02.06, AD 351/339; de 89.12.14, AD 341/680; de 89.01.10, AD 339/1303; de 88.10.25, AD 327/371) - cfr. texto n.º 9 e 10.

6ª

O aliás douto acórdão recorrido enferma de nulidade (v. arts. 660º/2 e 668º/1/d) do CPC) e sempre teria sido violado o disposto nos arts. 94º/§4 e 95º do CIMSISD, art. 268º da CRP, art. 1º/1/a) a e), 2 e 3 do DL 256-A/77, de 17 de Junho, art. 605º do CPC, arts. 21º e 83º do CPT e arts. 124º e 125º do CPA - cfr. texto n.ºs 1 a 10; NESTES TERMOS,

Deverá ser dado provimento ao presente recurso, declarando-se nulos ou revogando-se os acórdãos recorridos, com as legais consequências”.

1.2. Não há contra-alegações.

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

1.4. O processo tem os vistos dos Exmºs. Adjuntos.

2. A factualidade apurada é a que segue:

”1.

Por escritura pública de 22.7.82 os impugnantes adquiriram, por compra, em comum e partes iguais, o direito a 3/5 do lote de terreno para construção urbana com a área de 5000 m2, sito na Horta d'El Rei, freguesia de Santiago, do concelho de Tavira, então omissa na matriz, pelo preço de 8 100 000\$00, para revenda e, por isso, isento de sisa (artº 11º nº 3 do respectivo Código).

2.

Em 1.2.85, dado que não procederam a tal revenda no prazo legal, apresentaram-se os impugnantes Justiniano e António Diniz acompanhados de João Manuel Pereira Brandão que referiu agir como gestor de negócios do outro impugnante, na Repartição de Finanças de Tavira a fim de pagarem a sisa devida, por ter caducado o direito à referida isenção, e dos juros compensatórios respectivos e da multa

devida, o que lhes foi liquidado pelo conhecimento nº 64/477, da mesma data.

3.

Procedeu depois a administração fiscal à avaliação de tal lote de terreno, nos termos do artº 109º do C. da Sisa (Proc. 24/85) tendo ele sido avaliado em 13 500 000\$00.

4.

Na sequência de tal avaliação foram feitas em 30.1.87 as liquidações adicionais de sisa (conhecimento nº 64) a de imposto de selo, nos valores respectivos de 733 586\$00 e 21 600\$00.

5.

Não tendo sido pagos tais valores, procedeu na mesma data ao seu débito ao Tesoureiro da Fazenda Pública.

6.

Notificado do resultado de tal avaliação, vieram os impugnantes requerer 2ª avaliação.

7.

Procedeu-se a tal avaliação, tendo em 20.8.86 sido feito o respectivo termo de avaliação, que obteve os votos favoráveis do presidente e do secretário da comissão de avaliação e o voto desfavorável do louvado dos impugnantes e mantido o valor da 1ª avaliação, considerando a localização do lote, a área de implantação de construção de pelo menos 40 a 50% do seu total, que as construções poderiam aí atingir 6 ou 7 pisos e referindo também que na avaliação anteriormente feita, aquando da transmissão do direito de 2/5 de tal lote, em 1981, o valor fixado tinha sido superior ao agora feito, e ainda que esta avaliação se reportava a Julho de 1982, data da escritura de compra e venda.

8.

Pelo ofício de fls. 49 de 5.11.86 enviado por carta registada c/AR aos impugnantes, a Repartição de Finanças de Tavira notificou-os de que ao lote de terreno tinha sido atribuído o valor de 13 500 000\$00”.

3.1. O tribunal tributário de 1ª instância julgou improcedente a impugnação do acto de avaliação de um imóvel, levado a cabo para efeitos de determinação da matéria colectável em sisa, devida pela aquisição de parte indivisa dele pelos ora recorrentes.

Melhor sorte não teve o recurso jurisdicional dessa sentença, apreciado pelo TCA, mediante o acórdão presentemente recorrido.

Acórdão esse a que vêm imputados três vícios, sendo um deles, por cuja apreciação importa começar, de nulidade por omissão de pronúncia.

3.2. A acusada omissão consistiria em o aresto recorrido nada ter dito ”sobre a questão Jurídica da falta de notificação do laudo de avaliação sub iudice, que foi expressamente invocada na conclusão 1ª das alegações dos ora recorrentes”, conforme se primeira conclusão apresentada a este Supremo Tribunal Administrativo.

Na conclusão 1ª apresentada perante o TCA os recorrentes acusavam a violação, pelo acto avaliativo, dos artigos 94º § 4º e 95º

do Código do Imposto Municipal da Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações (CIMSISDD), por ter sido atribuído o mesmo valor por metro quadrado a todas as áreas do imóvel, sem distinção das que não tinham aptidão construtiva.

Não foi, pois, nessa conclusão, formulada, perante o TCA, a questão a que os recorrentes agora se referem, na conclusão 1ª para este STA, da falta de notificação do laudo de avaliação.

Pode ter sido lapso dos recorrentes, ao apontar, na 1ª conclusão do presente recurso, a também 1ª conclusão formulada perante o TCA. Convém, pois, bater as conclusões do recurso interposto para o TCA, para ver se em alguma delas essa questão foi suscitada. Mas em vão que se faz o percurso: em nenhuma das quatro conclusões em que se sintetizaram os fundamentos do recurso interposto para o TCA a questão da "falta de notificação do laudo de avaliação" é aflorada.

É verdade que, na conclusão em análise, se diz ter ocorrido violação do artigo 94º § 4º e "art. 95º do CIMSISDD (v. art. 268º/3 da CRP; cfr. arts. 30º/2 e 130º da LPTA)".

Mas esta singela referência ao artigo 268º nº 3 da Constituição, norma que sujeita os actos administrativos à notificação aos interessados, não vale por invocação do vício de falta de notificação do laudo da avaliação, pois a lei (artigo 690º do Código de Processo Civil) exige do recorrente que conclua as alegações do recurso "pela indicação dos fundamentos por que pede a alteração ou anulação da decisão", não bastando a indicação da norma jurídica violada sendo certo que, no caso, o artigo 268º nº 3 da Constituição não foi, sequer, indicado pelos recorrentes como norma jurídica violada - essas foram os artigos 94º § 4º e 95º do CIMSISDD -, apenas constando, dessa conclusão, uma mera remessa para essa norma, sem que se apontem quaisquer razões de facto que a expliquem.

Daf que o TCA não tenha incorrido em omissão de pronúncia ao não se debruçar sobre esse tema, pois que a tanto não estava obrigado, por os recorrentes o não terem incluído nos fundamentos do recurso.

Improcedem, consequentemente, as conclusões 1ª e 2ª.

3.3.O segundo vício que vem imputado ao acórdão recorrido refere-se ao valor atribuído pelo acto de avaliação, que terá sido o mesmo para todo o imóvel, quando parte dele não tem aptidão construtiva. Ocorreria, assim, violação das disposições dos artigos 94º, § 4º e 95º do CIMSISDD.

É claro que, convido os recursos jurisdicionais à alteração das decisões judiciais, e não à anulação de actos administrativos, o vício, tal qual vem invocado, é inconsequente, pois que, respeitando ao acto de avaliação, e não ao acórdão impugnado, deixa este incólume.

Interpreta-se, porém, a conclusão 3ª formulada pelos recorrentes com o sentido de atribuir ao aresto erro de julgamento, ao não ter reconhecido, no acto impugnado, o apontado vício.

Mas, assim sendo, os recorrentes pretendem, afinal, discutir matéria que este Tribunal não pode apreciar.

É que o TCA julgou provado que na avaliação foram consideradas "a localização do lote, a área de implantação de construção de pelo menos 40 a 50% do seu total, (e) que as construções poderiam aí atingir 6 ou 7 pisos" (ponto 7 da factualidade provada). Esclarecendo, adiante, no discurso fundamentador da decisão, que o termo de avaliação mostra que o preço considerado foi de 4.500\$/m2, atendendo

a que, apesar de o terreno ter 5.000 m2 de área, a de construção é de apenas 40 ou 50%.

Dizendo de outro modo: segundo o TCA, ainda que o valor encontrado pelos louvados tenha sido referido ao metro quadrado, sem distinção entre a parte que tem utilidade construtiva e a que a não tem, ao atribuir esse valor a comissão de avaliação teve em conta o facto de só parte do terreno - metade ou menos - servir para construção.

Assim, os recorrentes, dizendo que o valor atribuído pelo acto de avaliação foi o mesmo para todo o imóvel, incluindo a parte desprovida de aptidão construtiva, afirmam algo de substancialmente diverso do que disse o TCA, assim contrariando a factualidade por ele estabelecida.

Discussão que, nesta sede, em que o STA actua como Tribunal de revista, não pode fazer-se, porquanto os poderes de cognição do Tribunal se confinam à matéria de direito, por força do estatuído no artigo 21º nº 4 do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais.

Improcede, pelo exposto, a conclusão 3ª.

3.4. Acusam, por último, os recorrentes, nas conclusões 4ª e 5ª, a falta ou insuficiência de fundamentação do acto de avaliação, pois que ele "tem de indicar as normas Jurídicas em que assenta, bem como proceder à enumeração dos factos que permitam ao destinatário compreender porque motivo se decidiu num certo sentido e não noutra qualquer, reconstituindo o itinerário cognoscitivo e valorativo percorrido pela entidade decidente".

Também estas conclusões, à semelhança do que aconteceu com a 3ª, e pelos motivos que então se disseram, as interpretamos com o sentido de atribuir ao aresto recorrido erro de julgamento, ao não ter reconhecido, no acto impugnado, o apontado vício formal de falta ou insuficiência de fundamentação.

A avaliação aqui em causa teve lugar em 20 de Agosto de 1986, quando vigorava o Código de Processo das Contribuições e Impostos, que não continha normas relativas à fundamentação dos actos, ao contrário do que viria a acontecer com o Código de Processo Tributário, e com o Código de Procedimento e de Processo Tributário, que àquele, sucessivamente, se sucederam. Também não existia, a esse tempo, o Código do Procedimento Administrativo, o qual só pelo artigo 1º do Decreto-Lei nº 442/91, de 15 de Novembro, viria a ser aprovado. Mas já vigorava a Constituição da República Portuguesa de 1976, bem como o Decreto-Lei nº 256-A/77, de 17 de Junho. É, pois, seguro, que já então os administrados tinham direito à fundamentação expressa dos actos que afectassem direitos ou interesses legalmente protegidos, e a Administração o dever de os fundamentar.

Esse dever de fundamentação tem uma bitola não mensurável por um parâmetro único, antes variando em função do tipo legal do acto, como é adquirido pela doutrina e pela jurisprudência.

A não satisfação deste dever faz incorrer o acto em vício formal, por falta ou insuficiência de fundamentação.

Como escreve JOSÉ CARLOS VIEIRA DE ANDRADE, em O DEVER DE FUNDAMENTAÇÃO EXPRESSA DE ACTOS ADMINISTRATIVOS, a página 239, "a fundamentação visa esclarecer concretamente as razões que determinaram a decisão tomada e não encontrar a base substancial que porventura a legitime", já que, ainda segundo o mesmo Autor (cit., pág. 231), o dever formal de funda-



mentação cumpre-se ”pela apresentação de pressupostos possíveis ou de motivos *coerentes e credíveis*, enquanto a fundamentação substancial exige a existência de pressupostos *reais* e de motivos *correctos* susceptíveis de suportarem uma decisão legítima quanto ao fundo”.

O discurso fundamentador tem de ser capaz de esclarecer as razões determinantes do acto, para o que há-de ser um discurso claro e racional; mas, na medida em que a sua falta ou insuficiência acarreta um vício formal, não está em causa, para avaliar da correcção formal do acto, a valia substancial dos fundamentos aduzidos, mas só a sua existência, suficiência e coerência, em termos de dar a conhecer as razões da decisão.

Ora, nos termos do § 4º do artigo 94º do CIMSIISD, norma que, aliás, segundo os recorrentes, o acto de avaliação terá desrespeitado, a avaliação de terrenos para construção baseia-se ”no valor venal de cada metro quadrado”.

Deste modo, a exigência legal de fundamentação formal para um acto avaliativo de terreno para construção não pode exceder o que se requer para a fundamentação substancial, satisfazendo-se, destarte, com a indicação do número de metros quadrados que mede o terreno, e das razões por que é atribuído aquele valor por metro quadrado.

Como se vê no ponto 7 da matéria de facto fixada, do termo de avaliação consta que os louvados consideraram ”a localização do lote, a área de implantação de construção de pelo menos 40 a 50% do seu total, que as construções poderiam aí atingir 6 ou 7 pisos e referindo também que na avaliação anteriormente feita, aquando da transmissão do direito de 2/5 de tal lote, em 1981, o valor fixado tinha sido superior ao agora feito, e ainda que esta avaliação se reportava a Julho de 1982, data da escritura de compra e venda”.

Não se apercebe que mais importava que dissessem para justificar o resultado a que chegaram. Nem os recorrentes apontam, nas suas conclusões, de modo concreto, quais os elementos fundamentadores em falta os ”factos que permitam ao destinatário compreender porque motivo se decidiu num certo sentido e não noutro qualquer, reconstituindo o itinerário cognoscitivo e valorativo percorrido pela entidade decidente”, para usarmos as suas palavras. Aliás, a conclusão vem formulada em abstracto, enunciando o que deve ser a fundamentação dos actos administrativos, em geral, sem nada dizer sobre a fundamentação do concreto acto que aqui está em causa, apontando as suas falhas.

Mas, se se procurar a alegação de onde estas conclusões foram extraídas, aí se lê que ”do laudo de avaliação não constam quaisquer razões de facto e de direito do montante alcançado, limitando-se a indicar diversos critérios, sem explicitar as razões de facto e de direito da adopção dos critérios indicados nem de que forma esses factores terão determinado o valor fixado”; e que, mesmo que assim não seja, a fundamentação é incongruente ”por não referir o tipo e características da construção”, insuficiente, ”limitando-se à emissão de simples juízos conclusivos”, e obscura, ”por não se poder determinar com segurança o sentido do que foi declarado pelos louvados como fundamento”.

Mas as coisas não são como as desenharam os recorrentes.

Como se viu, os louvados indicaram a área total do terreno (5.000 m<sup>2</sup>), a aproximada utilizável para construção (40 a 50%), a localização (”no centro da cidade em zona privilegiada para construção”), e o tipo de construção possível (edifícios de seis a sete

pisos); acrescentaram, ainda, que a avaliação se reportava ao mês de Julho de 1982, e que em avaliação reportada a 1981 e ao mesmo terreno o valor por metro quadrado ”tinha sido superior ao agora feito” - tudo de acordo com os factos apurados pelas instâncias.

Como assim, do laudo dos peritos constam as razões por que alcançaram o valor atribuído, os factores tidos em conta para tal atribuição, não omitindo o tipo da construção autorizada, tudo de forma suficientemente reveladora do percurso percorrido, sem obscuridade que impeça que se aperceba ”o sentido do que foi declarado pelos louvados como fundamento”.

É certo que o laudo não aponta qualquer norma jurídica. Mas, tratando-se de um acto de avaliação de um bem, tarefa que assenta, essencialmente, em conhecimentos técnicos e de mercado, além da experiência, e não em regras de direito, não precisava de remeter para a lei, pois a consideração desta não se inseria no ”itinerário cognoscitivo e valorativo percorrido pela entidade decidente” para chegar ao valor atribuído - usando, mais uma vez, a expressão empregue pela recorrente.

Improcedem, pois, as conclusões 4ª e 5ª.

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 aresto impugnado.

Custas a cargo dos recorrentes, fixando-se a procuradoria em 50%.

Lisboa, 11 de Dezembro de 2002. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Fonseca Limão*.

## Acórdão de 11 de Dezembro de 2002.

### Assunto:

*Acção para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*A acção para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo constitui um meio complementar dos restantes meios contenciosos, destinado a servir aqueles casos em que a lei não faculta aos administrado os instrumentos processuais adequados à tutela jurisdicional efectiva dos seus direitos e interesses legítimos.*

Recurso n.º 1515/02, em que é recorrente Jerónimo Martins, SGPS, SA, e recorrida a Fazenda Pública. Relator, o Ex.º Conselheiro António Pimpão.

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

1. Jerónimo Martins, SGPS, S A, recorre da sentença que, no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa, 4º Juízo, 2ª Secção, julgou improcedente por não provada a presente acção para reconhecimento de um direito.

Alegou formulando as seguintes conclusões:

1 — Os emolumentos em causa violam frontalmente o Direito Comunitário, designadamente a Directiva 69/335/CEE.

2 — Os Estados-membros encontram-se obrigados a proceder à restituição das quantias que cobrem em violação do direito comunitário;

3 — 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, no entanto, o regime processual dessas acções tem de garantir o efectivo respeito pela aplicação do direito comunitário;

4 — O TJCE tem considerado que, para as acções destinadas a obter a restituição de uma quantia indevidamente cobrada pelo Estado em violação do direito comunitário, são razoáveis e poderão ser aceites prazos da ordem dos três e cinco anos.

5 — O prazo previsto na lei Portuguesa para a impugnação judicial não permite uma aplicação efectiva do direito comunitário na situação em apreço, caso se entenda que a violação do Direito Comunitário origina uma mera anulabilidade;

6 — O ordenamento jurídico português já dispõe de um meio processual capaz de assegurar o respeito pelo princípio da efectividade do Direito Comunitário: a acção para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária, regulada no art. 145º do C.P.P.T.

7 — O emprego desta acção justifica-se plenamente em face do preceituado na referida norma, que dispõe que as acções "podem ser propostas sempre que esse meio processual for o mais adequado para assegurar uma tutela plena, eficaz e efectiva do direito ou interesse legalmente protegido".

8 — A tutela judicial efectiva - direito constitucional consagrado nos arts. 20º e 268º, n.º 4, da Constituição da República - determina o direito da recorrente a obter a restituição da quantia que foi cobrada em violação do Direito Comunitário.

9 — Quando a acção para reconhecimento de direito ou interesse legítimo for o meio mais adequado para obter a tutela judicial efectiva, esse meio pode ser utilizado «sempre», o que significa que pode ser utilizado mesmo nos casos que exista acto administrativo ou acto tributário não impugnado no respectivo prazo.

10 — O emprego da acção para o reconhecimento de direito ou interesse legítimo em matéria tributária justifica-se plenamente na presente situação e permite o respeito integral pelo princípio do primado e da efectividade do Direito Comunitário.

O EMMP entende que o recurso não merece provimento na linha da jurisprudência deste STA.

2. A sentença recorrida fixou o seguinte quadro factual:

A) A impugnante celebrou, no dia 21 de Dezembro de 1998, perante o Notário do Quarto Cartório Notarial de Lisboa, uma escritura pública pela qual procedeu ao aumento do seu capital social de setenta mil quatrocentos e oitenta e nove milhões, cento e dois mil escudos para noventa e cinco mil quatrocentos e oitenta e nove milhões, cento e dois mil escudos, conforme documento de fls. 14 a 16 e 57 a 59, que se dá por reproduzido;

B) Na sequência da celebração da escritura referida na alínea anterior, a impugnante foi debitada pela C.R.C.L. pela importância de 10.002.000\$00, correspondente a emolumentos devidos pela inscrição no ficheiro central de pessoas colectivas, que a impugnante pagou, pagamento esse efectuado nos termos dos nº 3 do art. 3º da Tabela

de Emolumentos do RNPC aprovada pela Portaria n.º 996/98 de 25/11, a cujo pagamento respeita o recibo com o n.º 461720, de 07.05.1999, conforme documentos de fls. 18 e 66, que se dão por reproduzidos;

C) A presente acção para reconhecimento de um direito foi instaurada no dia 13.07.2001, conforme carimbo apostado na p.i., que se dá por reproduzido;

D) Dão-se por reproduzidos os documentos de fls. 52 a 65 e 71 a 75.

3.1. A decisão recorrida depois de afirmar que "embora hoje seja inquestionável que a sindicada liquidação de emolumentos registrais de 10 de Novembro de 1997 é ilegal, por violação das normas dos art. 10º e 12º, n.º 1 al. e) da Directiva 69/335/CEE, como tem sido decidido, penso que unanimemente pelo TCA e STA ..." acrescenta que a presente acção foi proposta em Julho de 2001, estando já em vigor o CPPT, pelo que estas "acções apenas podem ser propostas sempre que esse meio processual for o mais adequado para assegurar uma tutela plena, eficaz e efectiva do direito ou interesse legalmente protegido nos termos do art. 145º, n.º 3 CPPT.

Concluiu que "quer nos termos do disposto no artigo 165º do CPT, vigente à data do pagamento dos emolumentos impugnados, quer nos termos do disposto do art. 145º do CPPT, a presente acção de reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária não pode ser admitida porque a impugnação era o meio processual mais adequado para assegurar uma tutela plena, eficaz e efectiva do direito ou interesse legalmente protegido e aqui em causa e se a requerente não interpôs em tempo a competente impugnação, não pode agora fazer-se valer da acção para o reconhecimento de um direito em matéria tributária.

Ainda segundo a decisão em apreciação "no caso dos autos, a autora podia ter impugnado judicialmente o despacho de liquidação dos emolumentos, ou mesmo ter pedido a revisão do acto tributário e assegurar, desse modo, a efectiva e eficaz tutela do direito que se arroga na presente acção" pelo que "não o tendo feito, não pode agora ... por via da presente acção para reconhecimento de um direito, recuperar a oportunidade que deixou perder pelo decurso do prazo".

3.2. A questão que importa apreciar no presente recurso consiste em determinar se, podendo a autora ter impugnado judicialmente o acto tributário de liquidação dos emolumentos, ou mesmo ter pedido a revisão do mesmo acto tributário, pode, ainda, instaurar a presente acção para reconhecimento de um direito sobre os indicados emolumentos que pagou nos termos referidos no probatório.

E sobre a questão em apreciação estabelece o artº 145º do CPPT que "as acções (para obter o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo) apenas podem ser propostas sempre que esse meio processual for o mais adequado para assegurar uma tutela plena, eficaz e efectiva do direito ou interesse legalmente protegido".

Este preceito normativo, ainda que com diversa redacção, não é substancialmente diferente do artº 165º 2 do CPT que estabelecia que "as acções só podem ser propostas quando os restantes meios contenciosos, incluindo os relativos à execução da sentença, não assegurarem a tutela efectiva do direito ou interesse em causa".

E as normas constantes destes preceitos bem como a norma constante do artº 69º 2 da LPTA têm sido entendidas por este STA (cfr. STA, 1ª Secção, 3-3-94, Rec. 33.290) como consagrando o entendimento de que a garantia contenciosa de reconhecimento de direitos

e interesses legalmente protegidos, consagrada constitucionalmente, foi estabelecida pelo legislador constitucional não como um meio alternativo ou subsidiário, mas como meio complementar do sistema tradicional de defesa contenciosa, face a condutas lesivas dos direitos ou interesses juridicamente tutelados tendo aquele artº 69º 2 da LPTA estabelecido, como pressuposto processual da acção de reconhecimento de direitos ou interesses legalmente protegidos, a sua necessidade para assegurar, efectivamente, a tutela jurisdicional do direito ou interesse, cuja titularidade se invoca.

Continua, por isso, a funcionar o pressuposto processual constante daquele nº 2 do artº 69º da L.P.T.A. sempre que o recurso contencioso e respectiva execução de sentença anulatória se apresentem como via adequada a uma eficaz e efectiva tutela jurisdicional dos direitos ou interesses legalmente protegidos caso em que é injustificado e desnecessário o exercício do direito de acção.

Nesta perspectiva se entende a afirmação do acórdão da 1ª Secção deste STA de 12-3-96, Rec. 38.367 de que daí decorre que se recuse a este meio processual a função de uma segunda garantia de recurso aos tribunais, perdida a primeira pela preclusão do respectivo prazo.

Igualmente é este o sentido do acórdão da mesma Secção de 18-2-97, Rec. 40.257, quando afirma que o artº 268º 5 da CRP, na redacção de 1989, não teve o propósito de subverter a regra da necessidade de interposição do recurso contencioso dos actos lesivos expressos ou simplesmente presumidos ... instituindo a acção para o reconhecimento do direito como um meio de natureza complementar, face ao sistema tradicional de defesa, pela via do recurso contencioso, tendo em vista uma mais ampla tutela dos direitos e interesses do administrado, cujo uso deve ser apreciado de forma casuística.

Continua a ser esta a orientação mais recente da 1ª Secção do STA podendo consultar-se a título de exemplo os seguintes acórdãos de 10-01-2001, Rec. 46.633, de 27-06-2001, Rec. 46.283, de 10-07-2001, Rec. 47.462 e de 1-10-2002, Rec. 47.063.

Conforme se escreveu naquele primeiro acórdão de 10-01-2001, Rec. 46.633, que, de perto, passaremos a acompanhar o princípio «pro actione», ou da accionabilidade, foi reforçado no art. 268º da Constituição, pelo que as acções para reconhecimento de direito deixaram de ter cariz subsidiário passando a perfilar-se como um meio adjectivo de dignidade igual à dos demais.

É que o legislador tem o poder, e o dever, de ordenar e racionalizar os meios processuais disponíveis aos fins a atingir, reservando para cada um o domínio que melhor se harmonize com a sua natureza sendo o art. 69º, n.º 2, da LPTA, a expressão disso mesmo com o que pretendeu o legislador que o recurso contencioso fosse o modo ideal de reacção contra actos administrativos lesivos.

Se o mesmo não for oportunamente usado tais actos firmam-se na ordem jurídica e a sua consolidação na ordem jurídica inviabilizará a possibilidade de se intentar, a todo o tempo, acção para reconhecimento de um direito ou interesse que aquele acto definiu.

Contudo pode suceder que o recurso contencioso não se apresente como o meio ideal para assegurar a protecção plena que o autor da acção com ele pretende obter.

Nestas situações deve efectuar-se uma apreciação casuística das situações para se averiguar da racionalidade e da funcionalidade dos meios adjectivos a usar.

É que, normalmente, a interposição de recurso contencioso de acto lesivo, acompanhada da execução do julgado anulatório, será suficiente para garantir uma tutela jurisdicional efectiva.

Contudo se as particulares circunstâncias do caso revelarem que tal não sucede deve admitir-se o exercício do direito de acção, como meio idóneo para operar a tutela judicial efectiva do direito do administrado.

Nesta perspectiva o art. 69º, n.º 2, da LPTA e as ditas normas do CPT e CPPT, devem ser interpretadas de harmonia com a Constituição ou seja de tal forma que o direito de acção previsto naquelas normas só deverá ser exercitado quando os demais meios e nomeadamente o recurso contencioso ou a impugnação do acto tributário da liquidação não garantam uma efectiva tutela jurisdicional do direito ou interesse em questão.

Assim sendo aquelas indicadas normas não sofrem de inconstitucionalidade representando até a adequação dos indicados preceitos à Lei Fundamental.

Tal constitucionalidade tem sido afirmada pelo Tribunal Constitucional nomeadamente nos acórdãos de 10/2/99, publicados na II Série do DR de 10/4/99 e de 15/5/99, e acórdão de 14/7/99, publicado na mesma II Série, de 14/3/2000.

Neste mesmo sentido se pronunciou o mesmo Tribunal Constitucional (acórdão n.º 435/98, 16-7-98, DR, II Série, de 10-12-98, página 17477) ao afirmar que «O legislador constitucional pretendeu assim criar, no quadro da justiça administrativa, um modelo garantístico completo, de forma a facultar ao administrado uma tutela jurisdicional adequada sempre que esteja em causa um interesse ou direito legalmente protegido.»

«Porém, não pode afirmar-se que o legislador constitucional tenha pretendido uma duplicação dos mecanismos contenciosos utilizáveis. Com efeito, o que decorre do n.º 5 do artigo 268º da Constituição é que qualquer procedimento da Administração que produza uma ofensa de situações juridicamente reconhecidas tem de poder ser sindicado jurisdicionalmente. É nesta total abrangência da tutela jurisdicional que se traduz a plena efectivação das garantias jurisdicionais dos administrados.» Nesta perspectiva é de manter a decisão recorrida que neste sentido se pronunciou.

4. Termos em que se acorda em negar provimento ao presente recurso.

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

Lisboa, 11 de Dezembro de 2002. — António Pimpão (Relator) — Mendes Pimentel — Vítor Meira.

## Acórdão de 11 de Dezembro 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 Mmo Juiz de Direito a quo, o recurso não versa exclusivamente matéria de direito, por isso que, para dele conhecer, carece a Secção de Contencioso Tributário do STA de competência hierárquica, a qual assiste à Secção homónima do TCA.*

Recurso n.º 1528/02-30. Recorrente: Carlos da Corte Marques Vieira; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Juiz Conselheiro Mendes Pimentel.

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

Carlos da Corte Marques Vieira, residente no Bloco C 3 - lote 15-B - Miratejo - Corroios, inconformado com a sentença do TT de 1ª Instância de Setúbal que julgou improcedente esta oposição, por si deduzida contra a execução fiscal n.º 3697-87/003493.6 da 2ª RF do Seixal, vem até nós, rematando a sua alegação de recurso com as seguintes conclusões:

A) De acordo com a decisão proferida, como o oponente foi gerente da sociedade durante o ano de 1986, tal é suficiente para que seja responsável pela quantia em dívida, sendo irrelevante a data limite de pagamento dos impostos em causa, razão pela qual improcede a oposição;

B) Ora, salvo o devido respeito, não pode o ora recorrente concordar com tal decisão, pois

C) À data da liquidação e do seu pagamento voluntário da quantia em causa, já o ora recorrente não exercia as funções de gerente da sociedade;

D) Tendo procedido à cessão das quotas que detinha na sociedade em causa, bem como renunciado à gerência;

E) Deste modo e visto ter a sociedade em causa ficado com património suficiente para proceder ao pagamento da dívida,

F) Não cabe ao ora recorrente a obrigação de proceder ao pagamento da mesma, pois

G) Se o gerente só é responsável pelo período da gerência, entende-se ser esse período o que se estende até ao fim do prazo para pagamento voluntário,

H) Data em que, como se provou, o ora recorrente já não exercia a gerência.

Não houve contra-alegação.

Transcorreu o prazo do n.º 1 do artigo 289.º do CPPT, peremptório (n.º 1 do artigo 22.º do mesmo compêndio adjectivo), sem que o Ministério Público vertesse nos autos a sua posição sobre o recurso.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

E, prioritariamente, havemos de nos debruçar sobre a questão da competência hierárquica desta formação, de conhecimento oficioso - artigos 3.º da LPTA, 16.º do CPPT e 101.º e segs. do CPC.

A decisão recorrida assentou nos seguintes factos:

1. No Serviço de Finanças do Seixal (2ª), foi instaurada execução contra RUCAR - Sociedade Subempreitadas, Lda., por dívida de IVA respeitante ao ano de 1986, com prazo limite de pagamento em 25.V.87, nos montantes de esc. 797 219\$00 e 1 099 742\$00.

2. Por falta de bens penhoráveis, foi a execução revertida contra o oponente.

3. O oponente foi gerente da devedora originária até 13.III.87, data em que renunciou à gerência.

4. O oponente pagou a quantia exequenda.

Exposto o quadro factual desenhado pelo tribunal *a quo*, cabe referir que ele não nos revela que o Rct. haja “procedido à cessão das quotas que detinha na sociedade em causa” - 1ª parte da conclusão D) - e “ter a sociedade em causa ficado com património suficiente para proceder ao pagamento da dívida” - conclusão E).

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

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

E, como desde há muito este Supremo vem entendendo, para a determinação da competência hierárquica à face do preceituado nos artigos 32.º, 1, b), do ETAF e 167.º do CPT, o que é relevante é que o recorrente, na alegação de recurso e respectivas conclusões (onde se fixa o objecto do recurso e se delimita o seu âmbito - artigo 690.º do CPC, sem prejuízo, naturalmente, do estatuído no artigo 684.º-A do mesmo compêndio adjectivo), suscite qualquer questão de facto ou invoque, como suporte da sua pretensão, factos que não foram dados como provados na decisão recorrida.

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

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

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

Temos, pois, que tanto constitui fundamento de facto do recurso a questão sobre a verificação de factos dados como provados, ou não, na decisão recorrida, quanto a afirmação de factos que a fixação probatória omite e cuja atendibilidade ou relevo no julgamento do recurso são indiferentes para efeitos de determinação da competência

hierárquica, que, como sublinhado no acórdão desta Secção de 4.V.1994, rec. 17 463, se afere pelo *quid disputatum*, que não pelo *quid decisum*.

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

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

Articuladamente, diz-nos o artigo 280.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 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 a esta formação competência hierárquica, a qual assiste à Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo.

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

Custas pelo recorrente, fixando-se a taxa de justiça em € 75.

Lisboa, 11 de Dezembro de 2002. — *Mendes Pimentel* (relator) — *Vitor Meira* — *Baeta de Queiroz*.

## Acórdão de 11 de Dezembro de 2002.

### Assunto:

*Sisa; anulação da liquidação nos termos do artº 51º do C.Sisa; juros indemnizatórios; erro dos serviços; retardamento na execução do julgado anulatório.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*Anulada a liquidação de sisa, em resultado do exercício judicial do direito de preferência, nos termos do artº 51º do C. Sisa, não pode falar-se de erro imputável à A.F. aquando da liquidação.*

*Nessas circunstâncias, não há lugar a juros indemnizatórios, a favor do contribuinte, nos termos do artº 24º nº 1 do C.P.T.*

*São-lhe, no entanto, devidos, nos termos do artº 24º nº 2 do C.P.T., quando o julgado anulatório não seja imediatamente executado, como se prescreve no artº 155º nº 1 do C.Sisa.*

Recurso n.º 1583/02, Recorrente: Rosa Maria Oliveira da Silva Sequeira; Recorrida: Fazenda Publica; Relator: Exmº Conselheiro Dr. Fonseca Limão

ROSA MARIA OLIVEIRA DA SILVA SEQUEIRA, inconformada com a decisão do Mº Juíz do T.T. de 1ª Instância que lhe desatendeu, em sede de execução de julgado, um pedido de indemnização, daquele interpôs recurso para este S.T.A., terminando as suas alegações com a formulação do seguinte quadro conclusivo:

1 — Em sede de execução de julgado, a Administração Pública pode ser condenada no pagamento de juros, não expressamente considerados em sede de impugnação judicial, quando o não pagamento da quantia em capital (ou não restituição do que é devido restituir) se ficou a dever a erro da própria Administração.

2 — Está essa possibilidade perfeitamente admitida no artigo 43º da L.G.T..

3 — E insere-se na *ratio legis* do D.L. 256-A/77, de 17 de Junho, que visa:

- o reforço das garantias da legalidade administrativa e dos direitos individuais dos cidadãos perante a Administração Pública;

- “assegurar o perfeito cumprimento dos julgados ou, pelo menos, a efectivar o direito a indemnização substitutiva”, (cfr. preâmbulo do diploma).

4 — A forma de garantir a realização de tais objectivos tem de passar pela imposição de compensação pecuniária pelo atraso no cumprimento da obrigação da Administração não há outra forma de compensar o cidadão.

5 — A circunstância de, aquando do pedido de restituição, não ter sido considerado também o pagamento de juros não invalida a responsabilidade da Administração pela não restituição nomeadamente se esta se funda, como foi reconhecido judicialmente, numa errada interpretação da Lei.

6 — A jurisprudência do nosso Supremo Tribunal Administrativo tem revelado uma evolução no sentido de ser possível em sede de execução de julgado a condenação da Administração Tributária no pagamento de juros indemnizatórios (apenas até ao termo do prazo de execução espontânea, já que a partir daí serão devidos juros de mora) não peticionados em sede de impugnação judicial.

7 — Tal está expressamente admitido no artº 43º da L.G.T., que procedeu à regulamentação substantiva do direito a juros moratórios, alargando substancialmente os seus pressupostos.

8 — O processo de execução de julgado é o meio processual mais adequado para fazer valer o direito a juros indemnizatórios mais adequado do que o próprio processo de impugnação (nesse sentido, Conselheiro Lopes de Sousa, Código de Procedimento e Processo Tributário anotado).

9 — No caso em apreço, a Administração Tributária errou ao recusar devolver à Recorrente o imposto pago - e se o houvesse feito

logo que reclamado, teria evitado que a recorrente estivesse desembolsada da correspondente importância por mais de 16 anos e meio.

10 — Ao falar em juros indemnizatórios - e não em juros compensatórios a lei sublinha o carácter punitivo da sua imposição e desloca a questão da causa do seu pagamento para o campo da apreciação da conduta da Administração Tributária.

11 — O facto de a sentença exequenda não considerar o pagamento de juros não invalida a obrigatoriedade desse pagamento pela Administração; se assim não fosse, o artigo 43º da L.G.T. seria uma pura ficção, senão uma inutilidade.

12 — Merece, pois, censura a douda decisão recorrida negando à Recorrente o direito a receber da Administração juros indemnizatórios pelo atraso de mais de 16 anos na restituição de um imposto pago que a lei manda restituir - a recusa em cumprir uma obrigação óbvia merece tal penalidade.

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Exmº Magistrado do Mº Pº., junto deste S.T.A., louvando-se em jurisprudência deste S.T.A., foi de parecer que o recurso merece provimento.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

A sentença recorrida regista a seguinte matéria de facto:

1 — No processo de impugnação judicial nº 47/97 deste Juízo e Secção a aqui requerente pediu a anulação da liquidação do imposto de Sisa, com a consequente devolução da soma paga a esse título;

2 — Por sentença proferida nesses autos em 16/10/98 foi julgada procedente tal impugnação e anulado o acto impugnado com consequente devolução à impugnante do montante pago a esse nível;

3 — A decisão referida em 2 não foi objecto de qualquer recurso.

4 — A ora requerente, em 02/10/01, solicitou ao 7º Serviço de Finanças do Porto a execução da sentença atrás mencionada, com a devolução da quantia paga a título de sisa e juros indemnizatórios vencidos desde a data do pagamento - 18/07/84 até à data da emissão da respectiva nota de crédito.

5 — Em 26/10/01 foi paga à requerente a quantia de 285.000\$00 correspondente à sisa liquidada e anulada por força da sentença referida em 2..

6 — O respectivo Serviço de Finanças indeferiu o pedido do pagamento de juros indemnizatórios dado que a sentença proferida no processo de impugnação aludida em 1. não reconheceu que houve erro imputável aos serviços.

7 — Este processo deu entrada neste tribunal em 15/11/01.

Na petição inicial, a recorrente, alegando ter sido julgado procedente o recurso contencioso que havia interposto, daí resultando a anulação do imposto de sisa já pago e a restituição do respectivo montante, requereu, por não lhe terem sido pagos os respectivos juros indemnizatórios, “a fixação de indemnização, por responsabilidade civil da Administração, conforme o artº 11º nº 1 do D.L. 256-A/77 de 17 de Junho.”

A sentença recorrida entendeu não serem devidos tais juros e, porque já havia sido restituída a quantia correspondente à sisa liquidada e anulada não podia falar-se em inexecução de sentença, não sendo caso de responsabilidade civil da Administração, nos termos do artº 11º do D.L. 256-A/77, de 17 de Junho.

A questão a decidir é a de saber se a A.F. cumpriu ou não integralmente o julgado, nomeadamente, se devia ou não pagar os requeridos juros.

Registe-se, antes de mais, que o artº 100º, bem como o artº 43º, da L.G.T., não logram aqui aplicação.

Na verdade, sabendo-se que a lei apenas dispõe para o futuro, por força do artº 12º do C. Civil, ressalvadas as excepções neste previstas e que ao caso não interessam, forçoso é reconhecer que, sendo a sentença, exequenda de 16/10/98, não lhe é aplicável a L.G.T. pois que apenas entrou em vigor em 1/1/99 (v. artº 6º do D.L. 398/98, de 7/12).

Sobra-nos, pois, o artº 24º do C.P.T. que assim dispõe:

1 — Haverá direito a juros indemnizatórios a favor do contribuinte quando, em reclamação graciosa ou processo judicial, se determine que houvera erro imputável aos serviços.

2 — Haverá também direito a juros indemnizatórios quando, por motivo imputável aos serviços, não seja cumprido o prazo legal da restituição oficiosa dos impostos.

Daqui decorre que o direito aos juros indemnizatórios, previstos no nº 1 do artº 24º do C.P.T., depende da determinação, em processo judicial, de erro imputável aos serviços. Igual entendimento decorre do artº 155º nº 1 do C. Sisa.

Volvendo ao caso dos autos, temos que a anulação da sisa em causa resultou, em síntese, do exercício judicial do direito de preferência, em que foi preferida a ora exequente, tudo em obediência ao disposto no artº 51º, *in fine*, do C. Sisa. Assim, aquando daquela liquidação, cujo montante nunca foi questionado, não ocorreu erro imputável aos serviços, nem tal foi reconhecido na sentença exequenda.

Assim, por força da sentença exequenda, a ora recorrente apenas tem direito à restituição do montante pago a título de sisa, não havendo lugar a juros, quer porque não ocorreu erro na liquidação imputável aos serviços quer porque o seu pagamento não foi determinado.

Deste modo, porque a sisa paga já lhe foi restituída, embora em singelo, não se pode falar de inexecução de sentença e não há lugar a indemnização prevista no D.L. 256-A/77.

Acontece, porém, que, embora a sentença exequenda tenha sido proferida em 16/10/98, a recorrente apenas viu restituída a quantia paga em 26/10/01.

Assim e porque o artº 155º nº 1 do C. Sisa prescreve que anulada a liquidação, por decisão transitada, deve processar-se imediatamente o respectivo título de anulação, forçoso é reconhecer que, face ao disposto no artº 24º nº 2 do C.P.T., lhe são devidos juros indemnizatórios desde a data do trânsito daquela decisão até 26/10/01.

Termos em que se acorda em conceder parcial provimento ao recurso, reconhecendo à recorrente o direito a juros indemnizatórios nos termos expressos.

Custas na proporção do vencido.

Lisboa, 11 de Dezembro de 2002. — *João Plácido da Fonseca Limão* (Relator) — *Ernâni Figueiredo* — *Lúcio Barbosa*.

## Acórdão de 11 de Dezembro de 2002.

### Assunto:

*Recurso jurisdicional. Reparação de agravo. Absolvição de instância. Nova acção sobre o mesmo objecto.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*I — Se o juiz, no seu despacho, proferido ao abrigo do disposto no art. 744º do CPC, se limita a dizer que “lhe parece que o recurso merece provimento” não deve daí concluir-se que reparou o agravo.*

*II — Tendo o juiz proferido decisão que absolve a Fazenda Pública da instância, pode o impugnante apresentar nova impugnação sobre o mesmo objecto.*

Recurso n.º 1595/02-30, Recorrente: Emília Azevedo Rosa; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Juiz Conselheiro Lúcio Barbosa.

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

1. **Emília Azevedo Rosa**, identificada nos autos, interpôs recurso para este Supremo Tribunal, da decisão do Mm. Juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Braga que não admitiu uma nova petição apresentada pela impugnante, ora recorrente.

É o seguinte o quadro conclusivo das respectivas alegações de recurso:

1. Não tendo havido ainda citação da Fazenda Pública, a proposição da impugnação não produz efeitos em relação a ela, não podendo a mesma ser objecto de uma absolvição de instância.

2. Neste caso, que será de indeferimento liminar, nada obsta a que se proponha nova acção, aproveitando-se o processo onde foi julgada extinta a instância.

3. Tanto mais que se trata de problema de relação processual no momento em que ela está nascendo, por não estar ainda constituída a citação da Fazenda Pública, sendo as mesmas as partes, o objecto e os fundamentos da defesa da impugnante.

4. De resto, considerando as garantias de defesa da impugnante, a regra do aproveitamento e princípio da economia processual e dos actos, a reparação de uma injustiça, motivada por lapso dos Serviços da AF, originadora de uma situação de enriquecimento sem causa, o espírito do sistema, que permite a convalidação, a adequação ou a mudança no caso de erro de forma de processo, deveria ser considerada a petição apresentada como nova acção, ordenando-se a remessa dos autos à distribuição.

5. Ao não decidir em conformidade com o exposto, foram violados, entre outros, os arts. 33º, 289º, n.ºs. 1, 2 e 4, 288º, n. 1, al. e) e 494º, al. h), todos do CPC.

Pede, a final, a revogação da decisão recorrida, a substituir por outra que ordene a citação da FP, ou, quando assim se não entenda, ordene a remessa dos autos à distribuição.

Não houve contra-alegações.

O Mm. Juiz proferiu seguidamente despacho, defendendo que o recurso principal não merece provimento, merecendo sim provimento o pedido subsidiário.

O EPGA entende que o Mm. Juiz reparou o agravo, pelo que não se deve conhecer do recurso, devendo os autos baixar à instância para que se sigam os demais termos de impugnação judicial.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2. É a seguinte a materialidade fáctica a considerar, e que resulta dos autos:

2.1. Em 24/9/2001 a impugnante, ora recorrente, impugnou judicialmente, junto do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Braga, a liquidação adicional de IRS e de IVA, relativa ao exercício de 1997.

2.2. Em 26/9/2001 o Mm. Juiz proferiu o seguinte despacho: “O valor da causa ... impõe a constituição de um advogado - art.6º do CPPT (Lei 15/2001, de 5/6).

“Que em 10 dias a impugnante constitua um, que deverá assinar a petição inicial apresentada ou apresentar uma idêntica, sob pena de se dar sem efeito a que inicia este processo, nos termos do art. 33º do CPC...”.

2.3. Em 12/10/2001 a impugnante fez juntar aos autos procuração outorgada a advogado.

2.4. Tal despacho foi notificado ao advogado por carta registada remetida em 19/10/2001.

2.5. Em 12/11/2001 a impugnante juntou aos autos nova petição inicial, decalçada na petição inicialmente apresentada.

2.6. Em 13/12/2001 o Mm. Juiz proferiu o seguinte despacho: “O prazo de 10 dias de que a impugnante dispunha para cumprir o despacho ... terminou a 5 do corrente...

“Perdeu pois o direito de praticar o acto, pelo que se mantém a decisão que antecede”.

2.7. Tal despacho foi notificado à impugnante (na pessoa do seu advogado) em 15/11/2001.

2.8. Em 11/3/2002, o Mm. Juiz proferiu o seguinte despacho: “Nesta impugnação de Emília Azevedo Rosa ... visto que a petição inicial não foi assinada por advogado, no prazo supletivo legal, é ela dada sem efeito, absolvendo-se a Fazenda Pública da instância - ver art. 33º do CPC.

2.9. Tal despacho foi notificado à impugnante (na pessoa do seu advogado) por carta registada remetida em 22/3/2002.

2.10. Em 10/4/2002 a impugnante apresentou nova petição inicial subscrita por advogado.

2.11. Em 6/5/2002 o Mm. Juiz proferiu o seguinte despacho: “Diga a impugnante ao abrigo de que disposição legal e, eventualmente, de que interpretação dessa disposição, apresenta nova petição inicial, após o despacho de fls. 30, de 11/3/2002”.

2.12. Em 13/5/2002 a impugnante veio aos autos dizer o seguinte: “A petição inicial foi apresentada ao abrigo do disposto nos n.ºs. 1 e 2 do art. 289 do CPC”.

2.13. Em 4/6/2002, o Mm. Juiz proferiu o seguinte despacho: “Aquilo que a impugnante pode fazer, segundo o art. 289º, 1 e 2 do CPC, e sem prejuízo da caducidade do seu direito de impugnação, é propor outra acção, e não apresentar nova petição inicial, naquela onde foi decidida a absolvição da instância da contraparte.

“Termos em que se não admite a nova petição da impugnante”.

3. É do despacho referido em 2.13. que vem interposto o presente recurso. Mas cumpre apreciar em primeiro lugar a questão suscitada pelo MP.

Sustenta o Ilustre Magistrado que o Mm. Juiz reparou o agravo. A reparação do agravo vem prevista no art. 744º do CPC.

E se analisarmos o respectivo texto legal e o cotejarmos com o pertinente despacho podemos chegar à conclusão que o Mm. Juiz não proferiu um despacho de reparação de agravo.

Vejam os termos que o Mm. Juiz usou:

“Já nos parece que o merece (entenda-se: provimento o recurso), pelas razões expostas, relativamente ao pedido subsidiário nele (recurso) deduzido”.

Pois bem.

Para já, o Mm. Juiz usa um termo dubitativo (*parece*), inadequado a quem pretende reparar um agravo. A reparação do agravo passa necessariamente por um discurso *afirmativo*.

Depois, porque o Mm. Juiz não deu cumprimento ao que a lei manda seguir no caso de ser reparado o agravo.

Concluimos assim que o Mm. Juiz não reparou o agravo.

Há assim que conhecer do objecto do recurso.

Vejamos então.

A fls. 53 dos autos, veio o recorrente sustentar que a petição inicial foi apresentada ao abrigo do disposto nos n.ºs. 1 e 2 do art. 289º do CPC.

Dispõe o citado normativo:

“1. A absolvição da instância não obsta a que se proponha outra acção sobre o mesmo objecto.

“Sem prejuízo do disposto na lei civil relativamente à prescrição e à caducidade dos direitos, os efeitos civis derivados da proposição da primeira causa e da citação do réu mantêm-se, quando seja possível, se a nova acção for intentada ou o réu for citado para ela dentro de 30 dias, a contar do trânsito em julgado da sentença de absolvição de instância...”.

Como vimos supra (ponto 2.8. do probatório), o Mm. Juiz proferiu um despacho em 11/3/2002, dando sem efeito a petição inicial, e *absolvendo a Fazenda Pública da instância*, nos termos do art. 33º do CPC.

Tal despacho não foi impugnado, tomando-se assim caso julgado.

E porque se tornou caso julgado, a nova petição apresentada pela recorrente não pode ser incorporada nos presentes autos mas sim sujeita a distribuição, por se tratar de uma “*outra acção sobre o mesmo objecto*”.

Nova acção onde a dimensão do “alcance e efeitos da absolvição da instância” está inscrita no citado art. 289º, 2, do CPC.

Assim, e diferentemente do que sustenta a recorrente, não é possível “aproveitar o processo onde foi julgada extinta a instância”, por isso que o texto legal a isso se opõe.

Sem embargo, já tem razão a recorrente quando defende que devem os autos - no caso a petição inicial referida no ponto 2.10. do probatório - ser remetidos à distribuição, nos termos da citada disposição legal (art. 289º, 1, do CPC).

4. Termos em que, na procedência do recurso, se revoga a decisão recorrida que deverá ser substituída por outra que ordene que a nova petição inicial vá a distribuição, nos termos atrás referidos.

Sem custas.

Lisboa, 11 de Dezembro de 2002. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Alfredo Madureira* — *Brandão de Pinho*.

## Acórdão de 11 de Dezembro de 2002.

### Assunto:

*Impugnação judicial. Taxas fixadas e cobradas ao abrigo do Regulamento 93/3, Preçário da Interbolsa. Competência em razão da matéria dos Tribunais Tributários. Legitimidade do Representante da Fazenda Pública. Valor nominal da subscrição.*

### Doutrina que dimana da decisão:

I — *De harmonia com o disposto no art.º 62º n.º 1 al. a) do ETAF os Tribunais Tributários são os materialmente competentes para sindicar a legalidade das taxas cobradas pela Interbolsa, nos termos do Regulamento 93/3 Preçário da Interbolsa aprovado ao abrigo dos art.º 188º n.º 8, 493º n.º 2 do Código do Mercado de Valores Mobiliário e art.º 5º do Regulamento Geral da Central de Valores Mobiliários e do Sistema de Liquidação e Compensação.*

II — *Assim e de acordo com o disposto no art.º 154º al. c) do CPT, ao tempo em vigor, o Representante da Fazenda Pública tinha legitimidade para, no respectivo processo judicial, representar a entidade liquidadora.*

III — *A expressão verbal utilizada pelo art.º 9º al. b) (e art.º 11º al. b) do Preçário “valor nominal da subscrição” corresponde ao valor efectivo e real daquela operação ( subscrição ).*

Recurso n.º 25.323; Recorrentes: Mota & Companhia, SA, e Fazenda Pública; Recorridos: Os Mesmos; Relator: Ex.ºmº Conselheiro Alfredo Madureira.

Em conferência, acordam os Juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.

Inconformadas com a aliás douta sentença do Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto 2º Juízo, 2ª Secção, que lhe julgou improcedente a impugnação judicial deduzida contra a liquidação de taxas cobradas pela Interbolsa — Associação para Prestação de Serviços à Bolsa de Valores, no montante de 14.595.142\$00, como contrapartida dos serviços relacionados com as operações de exercício de direitos de subscrição, dela interpuseram recurso para esta Secção do Supremo Tribunal Administrativo a recorrente Mota e Companhia, S.A., nos autos convenientemente identificada e a Fazenda Pública (recurso subordinado - art.º 682º n.º 2 do CPC -).

Perseguindo a revogação do impugnado julgado, apresentaram tempestivamente as respectivas alegações de recurso formulando, a final, as seguintes conclusões:

A Recorrente principal - Mota e Companhia

*1ª Se o propósito do art.º 19º, al. B) do Precário da Central de Valores Mobiliários fosse o de conferir relevo ao preço de subscrição das acções, para efeitos da percentagem a pagar à Interbolsa, a expressão usada seria com certeza, “valor da subscrição”, da mesma forma que o art.º 298º do C.S.C. usa singelamente “valor de emissão” para designar*



que a mesma realidade. O adjectivo "nominal" só pode querer significar que não é o "valor de subscrição" que é tido em vista, mas o valor nominal das acções subscritas;

2ª No mesmo sentido depõem os arts. 27º e 28º do Precário, os quais, a propósito do exercício das faculdades de conversão inerentes a obrigações e do exercício de warrants - ou seja, a propósito de um problema de regulamentação idêntico - mandam expressamente ao "valor nominal das acções" adquiridas, e não ao respectivo preço de emissão;

3ª Acresce que a mesma solução é que vigora quanto aos emolumentos notariais e registrais (art.º 14º da Tabela de Emolumentos do Registo Comercial, art.º 3º, nº 3, da Tabela de Emolumentos do Registo Nacional de Pessoas Colectivas e art.º 1º, nº 2 al. H) da Tabela de Emolumentos do Notariado).

4ª A douta sentença recorrida violou, pois, por errada interpretação e aplicação, o art.º 19º, al. B), do Precário da Central de Valores Mobiliários.

E a Fazenda Pública, Recorrente subordinada,

1 - A impugnação judicial não é o meio próprio para sindicar a quantia debitada à impugnante pela INTERBOLSA por não se estar perante qualquer tipo de receita tributária, mas de meros preços de prestações de serviços de entidade privada para entidade privada, tal como v.g. em sede de actividade da farmácia o preço dos medicamentos legalmente tabelados o não constituem independentemente de incorporarem imposto sobre o valor acrescentado (IVA) e até imposto sobre o rendimento (IR), quando o processo judicial tributário tem o seu âmbito restringido à tutela judicial dos direitos e interesses legalmente protegidos em **matéria fiscal** - *cf.* **Artigo 118º nº 1 CPT**.

2 - E, segundo a doutrina **matéria fiscal é matéria de imposto**, não compreendendo as taxas.

3 - Não nos parece e muito menos na matéria dos presentes autos de acompanhar a jurisprudência que imputa ao representante da Fazenda Pública, mero funcionário da Direcção-Geral dos Impostos, legitimidade para representar a entidade liquidadora dos emolumentos, mormente a do douto acórdão de 98.11.04 do Venerando STA, Rec. N.º 23 037, in CTF n.º 392, pp. 357 a 363 por face aos argumentos expandidos carecer de justificação a representação da Fazenda Pública individualizada para a Direcção Geral dos Impostos e Direcção Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo, estas até tuteladas pela mesma Secretaria de Estado, nem o nº 1 do artigo 42º do CPT carecia das especificações que contém, o que demonstra que na ausência de lei expressa e a interpretar-se em tal sentido os artigos 37º, alínea b), 42º e 154º, alínea c) do CPT se viola de forma inequívoca o princípio da descentralização democrática da administração pública consagrado nos artigos 6º nº 1 e 267 nº 2 da Constituição da República Portuguesa.

4 - A Fazenda Pública tem como único interesse a LEI pelo que está tão-só obrigada ou legitimada a velar pela razão de quem a tiver, seja o contribuinte, seja a própria Fazenda Pública, tal como o exige a defesa dos LEGÍTIMOS INTERESSES consignada no artigo 72º do ETAF.

5 - Só pode velar pelo cumprimento da LEI nas situações que estejam sob a sua alçada legal e não naquelas cuja legalidade lhe não esteja cometida por se tratar mormente de relações jurídicas entre entidades privadas como é o caso vertido nos presentes autos.

6 - In casu, é bom de ver que a Fazenda Pública não tem qualquer INTERESSE LEGÍTIMO por ser representada por funcionário da Di-

recção Geral dos Impostos (DGCI) a quem compete, como sobressai designadamente do artigo 1º do Decreto Lei n.º 366/99 de 18/9, "...a administração dos impostos sobre o rendimento, sobre a despesa e sobre o património, bem como de outros tributos que lhe forem atribuídos por lei..." sublinhado nosso.

7 - Sem que esteja em causa a notificação da Fazenda Pública para os termos do processo por lhe incumbir arguir a incompetência absoluta do tribunal, nos termos do artigo 45º nº 2 do CPT.

8 - A douta decisão recorrida violou as normas legais citadas.

Em contra-alegações também oportunamente apresentadas em juízo, a Recorrente Mota & Companhia, S.A, pronuncia-se pela improcedência do recurso subordinado interposto pelo Representante da Fazenda Pública, opinando antes pela adequação do meio processual utilizado - impugnação - pela competência dos TT de 1ª Instância para dela conhecer e pela legitimidade do Representante da Fazenda Pública para nele intervir, formulando as seguintes conclusões:

1.ª - A impugnação judicial é o meio processual próprio para impugnar a liquidação de taxas, mesmo quando consubstanciem receitas de natureza para-fiscal.

2.ª - O Tribunal Tributário de 1ª Instância dispõe de competência para conhecer aquela impugnação.

3.ª - A Interbolsa liquidou as prestações ora impugnadas como contrapartida de serviços prestados no quadro de uma operação de aumento de capital da contra-alegante.

4.ª - Os serviços prestados pela Interbolsa - enquanto entidade responsável pela Central de Valores Mobiliários e pelo sistema de liquidação de transacções sobre valores mobiliários - são serviços a que a contra alegante, no desenvolvimento da dita operação, tinha inafastavelmente de recorrer.

5.ª - A Interbolsa é uma sociedade prestadora de serviços especializados, tipicamente prevista na lei e criada pelas associações de bolsa.

6.ª - Pese embora seja uma pessoa colectiva de direito privado, desenvolve tarefas de natureza pública e administrativa, entre as quais se destacam precisamente a responsabilidade pela Central e gestão do sistema de liquidação.

7.ª - As associações de bolsa e de prestação de serviços especializados, no desempenho das suas funções administrativas, gozam poderes públicos os mais vários, entre eles pontificando o poder de cobrar taxas.

8.ª - O carácter administrativo de tais funções resulta directamente dos preceitos legais (e não apenas de qualificações doutrinárias).

9.ª - Atento o carácter público ou semipúblico dos serviços prestados, justifica-se o pagamento de uma taxa como contrapartida.

10.ª - Tanto mais, quanto uma parcela da recita reverte para a Comissão do Mercado dos Valores Imobiliários.

11.ª - É essa mesma Comissão - pessoa colectiva pública - que aprova a tabela de taxas a cobrar pela Interbolsa.

12.ª - A natureza da actividade exercida e as características da prestação justificam a qualificação como taxa e asseguram a plena competência dos tribunais tributários.

13.ª - A representação da Fazenda Pública, nos termos da lei processual tributária, dispõe de legitimidade processual.

14.ª - Não procede a invocação da violação do princípio constitucional da descentralização.

15.<sup>a</sup> - *Atento a independência da relação material controvertida e o estatuto de prossecução da legalidade objectiva, o princípio da des-centralização não pode ser vulnerado em caso algum.*

Neste Supremo Tribunal Administrativo, o Ex.mo Magistrado do Ministério Público emitiu depois mui douto parecer opinando pelo improvidamento de ambos os recursos devendo antes confirmar-se o julgado, já que, em seu esclarecido parecer, o tribunal *a quo* fez boa interpretação e aplicação da lei nos dois casos.

Sustenta com efeito e para tanto que deve começar por conhecer-se e decidir-se as questões postas no recurso subordinado da Fazenda Pública (competência dos tribunais tributários em razão da matéria e legitimidade do Representante da Fazenda Pública para representar no processo a entidade competente para a liquidação, no caso a INTERBOLSA) uma vez que da eventual procedência de qualquer delas decorreria a prejudicialidade do conhecimento do demais.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

*Por escritura outorgada em 19.09.97, a impugnante procedeu a um aumento do seu capital social para 14.000.000\$00, "(...) por reforço de oito milhões de contos, através da emissão de oito milhões de novas acções, ordinárias, tituladas e ao portador, de valor nominal de mil escudos, cada, subscritas com um prémio de emissão de mil novecentos e cinquenta escudos por acção, através de subscrição pública, e realizadas em dinheiro já entrado na CAIXA SOCIAL. (...)*

*Em 08.08.97 e em 18.08.97, a Interbolsa debitou à impugnante, no âmbito do aumento do seu capital social, as quantias de 21.988.402\$00 e de 91.428\$00, de que se pagou nas mesmas datas.*

E, com base nela, houve por bem julgar improcedentes as arguidas excepções da incompetência em razão da matéria e da ilegitimidade do Representante da Fazenda Pública e igualmente improcedente a impugnação judicial deduzida, pois se acolheu entendimento de que, face ao disposto no art.º 11º al. b) do Preçário, o valor a considerar era o valor nominal da subscrição e não o valor nominal das acções.

O sentido do decidido vem, como se deixa relatado, controvertido em qualquer dos seus segmentos decisórios.

Assim e uma vez que no recurso subordinado da Fazenda Pública se controverte, de novo, a competência do tribunal e a legitimidade do Representante desta, delas se conhecerá em primeiro lugar não só porque são do conhecimento officioso como, da sua eventual procedência, resultaria prejudicado o conhecimento do objecto do 288º n.º 1 al. a) e d) do CPC, aplicáveis por força do estabelecido no art.º 2º al. f) do aplicável CPT).

Da competência dos Tribunais Tributários.

Nos termos do disposto no art.º 62º n.º 1 al. a) do ETAF compete aos TT de 1ª Instância conhecer dos recursos dos actos de liquidação de quaisquer receitas tributárias, incluindo as para fiscais.

Nos presentes autos de impugnação, tal como emerge do probatório fixado, questiona-se a bondade e acerto da liquidação efectuada pela Interbolsa à Recorrente Mota e Companhia, pela operação de aumento de capital efectuado através de subscrição de acções, importância cobrada ao abrigo do disposto nos artigos 18º e 21 do Preçário da Interbolsa, aprovado pelo Reg.º n.º 93/3 da Comissão MVM, e Tabela XII a ele anexa, bem assim como do estabelecido nos artigos 14º, 188º, n.º 8 e 493º n.º 1 al. d) e n.º 2 do CMVM, aprovado pelo DL n.º 142-A/91, de 10.04.

E para concluir pela improcedência da arguida excepção e consequente competência, em razão da matéria, dos TT de 1ª Instância, o Tribunal recorrido, mediante expressa convocação da doutrina e jurisprudência, estribou-se nas conclusões prévias de que:

a) a Interbolsa, embora estatutariamente qualificada como associação civil sem fins lucrativos, integra o exercício de funções públicas que regularmente lhe foram cometidas e, nessa medida, agiu enquanto entidade oficial, dotada de poderes de autoridade, circunstância que, só por si, coloca a questionada actuação no âmbito e sob a alçada do direito administrativo, e que

b) a natureza da prestação por ela exigida da Recorrente, a título de serviços prestados pelo exercício, através da Central de Valores Mobiliários ( CVM ), de direitos de subscrição inerentes às acções representativas do capital social depositadas junto de intermediários financeiros filiados na CVM e no sistema de liquidação e compensação de operações sobre os valores mobiliários regulado no art.º 459º do CMVM, estatutariamente qualificada como comissões ou outras remunerações, assumia a natureza jurídica de uma taxa e que estas, para efeitos de fixação da competência dos TT de 1ª Instância, integram o conceito genérico de receitas para fiscais a que aludem os arts. 62º n.º 1, al. a) e 154º do CPT.

E o entendimento assim sufragado não só não merece qualquer reparo ou censura, como importa, antes, ser integralmente confirmado.

Na verdade e como também acentua o Ilustre Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal, " ... a Interbolsa, pela sua génese e pelas suas atribuições, é, tipicamente, o que a doutrina usa chamar associação de direito privado investida em tarefas administrativas e munida de poderes públicos ... "

" ... e é o próprio legislador que no art.º 493º n.º 1 al. d) do C.M.V.M., aprovado pelo DL n.º 142-A/91, de 10.04, ora substituído pelo DL n.º 486/99, de 13.11, que chama " taxa " à importância cuja liquidação foi impugnada ... " ( cfr. v.g. Vital Moreira na obra e local referidos na sentença recorrida e nas contra-alegações de fls. 366 e segts.);

Assim e visto o disposto no art.º 62º n.º 1 al. a) do ETAF, " ... sabendo-se ser a taxa uma receita para fiscal, os tribunais tributários são competentes para a impugnação da respectiva liquidação ... ".

Da Legitimidade da Fazenda Pública

E que, assim e consequentemente, não merece também qualquer reparo ou censura o segmento decisório da impugnada sentença no que tange à reconhecida legitimidade/competência do Representante da Fazenda Pública para, no respectivo processo judicial, representar a entidade liquidadora da questionada taxa,

Já perante o disposto no art.º 154º al. c) do CPT e a natureza para fiscal daquela receita.

Improcede, assim, o recurso jurisdicional da Fazenda Pública.

Apreciemos agora o merecimento do recurso jurisdicional da Impugnante Mota e Companhia.

Com este e tal como emerge do relato que antecede controverte-se, questionando, a bondade do entendimento que na sindicada sentença se deu à expressão legal " valor nominal da subscrição " a que se refere o art.º 19º al. b) do Regulamento n.º 93/3, Precário da Interbolsa.

Acolheu-se ali entendimento de que aquele valor há-de reportar-se sempre a uma qualquer realidade ou facto, sob pena de ficar destituída de qualquer sentido a expressão a que porventura falte o significante,

e que, assim e para determinar convenientemente o alcance daquela formulação verbal - valor nominal -, o que importava era determinar o sentido do referido significante - subscrição -, pois, " ... *no âmbito do comércio de valores mobiliário, as expressões valor nominal das acções e/ou valor nominal de subscrição reportam-se a conceitos e realidades tão diversas, que seria de estranhar que o legislador ( Interbolsa e Comissão MVM ) não tivesse em conta tal diferenciação.* "

E que, assim, ao contrário do sustentado pela Impugnante, era antes ao valor nominal da subscrição - 2.950\$00 - e não ao valor nominal das acções - 1.000\$00 - inscritas na tributada (taxada) operação de aumento de capital que haveria de atender-se para determinar o quantum das taxas liquidadas, assim se julgando improcedente a impugnação judicial apresentada.

A Impugnante e ora Recorrente sustenta, por sua vez e como decorre da síntese conclusiva das alegações de recurso apresentadas, talqualmente como fazia já na argumentação desenvolvida em sede de petição inicial da julgada improcedente impugnação judicial deduzida, que o sentido a dar à controvertida expressão verbal que consta do art.º 19º al. b) do Preçário da Central de Valores Mobiliários, para efeitos da percentagem a pagar à Interbolsa, é antes o valor nominal das acções inscritas. Por ser o que, em seu entender, mais se aproxima do estatuído pelos artigos 27º e 28º do mesmo diploma, a propósito do exercício das faculdades de conversão inerentes a obrigações e do exercício de *warrants*, e que expressamente manda atender ao " valor nominal das acções " e que esta é também a solução que vigora relativamente aos emolumentos notariais e registrais (art.º 14º da Tabela de Emolumentos do Registo Comercial, art.º 3º n.º 3 da Tabela de Emolumentos do Registo Nacional de Pessoas Colectivas e art.º 1º n.º 2 al. h) da Tabela de Emolumentos do Notariado).

Não lhe assiste porém razão.

Com efeito, nada justifica ou recomenda que se procure fazer coincidir a formulação verbal utilizada no controvertido artigo 19º al. b) do Preçário com a utilizada nos invocados artigos 27º e 28º do mesmo diploma legal.

Na verdade, compulsado o diploma, o Regulamento 93/3, aprovado ao abrigo do n.º 8 do artigo 188º, do n.º 2 do artigo 493º do Código do Mercado de Valores Mobiliários e no artigo 5º do Regulamento Geral da Central de Valores Mobiliários e do Sistema de Liquidação e Compensação, que, além do mais, *fixa as comissões e outras remunerações devidas à INTERBOLSA ... pelos seus associados e filiados e, bem assim, pelas entidades emitentes, em contrapartida dos serviços que lhe são prestados ..., comissões que constam das tabelas inseridas no anexo ao presente* ( art.º 1º n.º 1 e 2 ), não pode deixar de constatar-se que nele se prevêm diversas modalidades de cálculo daquelas comissões e ou remunerações, aliás mediante aplicação de bem díspares tabelas também, e que, até por isso, nada justifica se despreze o sentido literal dado pelo legislador (*conselho directivo da Comissão do Mercado de Valores Mobiliários, sob proposta da Interbolsa - Associação para a Prestação de Serviços às Bolsas de Valores -*) na controvertida situação.

E ao intérprete cumpre *presumir que o legislador consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados* e, não devendo cingir-se, é certo, à letra da lei, não pode nem deve também considerar da lei entendimento que na sua letra

não tenha *um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso* - cfr. art.º 9º do Código Civil -.

Já que ao intérprete cumpre " ... *pôr a claro o verdadeiro sentido e alcance da lei; interpretar em matéria de leis, quer dizer não só descobrir o sentido que está por detrás da expressão, como também, de entre as várias significações que estão cobertas pela expressão, eleger a verdadeira e decisiva.* " ( Cfr. Manuel de Andrade, in Ensaio sobre a Interpretação das Leis, pág. 21 e segts. ),

Pois que " *O sentido decisivo da lei coincidirá com a vontade real do legislador sempre que esta seja clara e inequivocamente demonstrada através do texto legal ...* " ( Código Civil Anotado, Pires de Lima e Antunes Varela, 1º, pág. 16 ).

Ora, no ponto, e como logo se alcança da leitura atenta dos controvertidos textos legais, resulta claro que o legislador quis efectivamente consagrar, estabelecendo, no questionado artigo 19º alínea b) do Preçário ( *Título IV - Custos das Entidades Emitentes* ), aquela formulação verbal, a saber: *valor nominal da subscrição*.

Na verdade, não só utilizou precisamente a mesma expressão em artigo anterior, a saber, no artigo 11º e alínea b), onde, sob igual epígrafe e ainda em matéria atinente ao exercício de direitos, se estabeleceu regra de cálculo daquelas comissões e/ou remunerações, aqui atinentes às situações de *Utilização do Sistema pelos Intermediários Financeiros ( Título III )*

Como, tal como atentamente salienta o Ex.mo Procurador Geral Adjunto no seu esclarecido parecer, o legislador sempre quis se considerasse, para o apontado efeito, " ... *o valor efectivamente subscrito ( que é o mesmo que " o valor nominal da subscrição " ) e não o valor nominal das acções; na verdade, e para além das judiciosas razões postas na sentença, em todas as hipóteses previstas no dito art.º 19º se quis considerar o valor efectivado: na al. a), o das reservas incorporadas; na al. b) o valor da subscrição; na al. c) o valor que haja sido pago em dividendos; na al. d) o valor líquido que haja sido pago em juros; na al. e) o montante amortizado; finalmente na al. f) o valor efectivamente reduzido.* "

Circunstância que manifestamente e por identidade de razões se verifica ocorrer também nas situações/casos discriminados nas várias e em tudo idênticas alíneas do convocado art.º 11º do Preçário.

E daí que possa dizer-se, agora com o parecer de fls. 285 e seguintes, acolhido, aliás, como se vê do teor de fls. 284, pelo Conselho Directivo da CMVM, que " ... *quando na alínea b) do art.º 11º se refere o valor nominal da subscrição, mas existe um apporto patrimonial superior ao valor nominal das acções devido ao prémio de subscrição, tudo indica, por força da inserção sistemática e dos outros casos paralelos, que é a este valor real que se há-de atender. O valor da subscrição é equivalente ao montante que a sociedade emitente dos valores recebe e os subscritores gastam, enquanto o valor nominal das acções inscritas é uma cifra meramente contabilística, que não corresponde ao percebido e ao dispendido e que não é considerada relevante nos restantes casos do art.º 11º, quando divirja do valor nominal.* "

E já no que tange à eventual pertinência da convocação do dispartimento estabelecido pelos artigos 27º e 28º do Preçário, também que " ... *todo o art.º 19º está pensado para abranger as deslocações patrimoniais efectivas ou líquidas, consoante a situação em causa ...* " ( as discriminadas nas suas alíneas ).

Enquanto " ... *nos art.º 27º e 28º, a base de incidência satisfaz-se com o valor nominal, tendo em conta a eventual inexistência de um acréscimo de disponibilidades líquidas para a sociedade que arca com os custos do exercício. E, dada a proximidade económica entre obrigações*

*convertíveis e as obrigações com warrants, a mesma solução vale para estas últimas.”; e daí que, com o referido parecer, se possa também concluir”*

*A expressão «valor nominal da subscrição» quer assim dizer, ..., valor da subscrição. Que é um valor real.”*

Ora, foi precisamente neste sentido que aquela formulação verbal foi considerada pela sindicada sentença e que, em consequência, se julgou improcedente a impugnação judicial deduzida.

Daí que não mereça qualquer reparo ou censura aquela decisão judicial, improcedendo antes, isso sim, toda a argumentação subjacente ao presente recurso jurisdicional, já que se não vislumbra também que os invocados preceitos atinentes às Tabelas dos emolumentos registrais - comercial [ art.º 14º ), notariado [ art.º 1º n.º 2 al. h)] e de pessoas colectivas ( art.º 3º n.º 3 ) - forneçam qualquer contributo válido para eventual e dispar solução jurídica.

Termos em que acordam os Juízes desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento aos presentes recursos jurisdicionais, confirmando antes e integralmente a aliás douta sentença com eles impugnada.

Custas pela Recorrente Mota e Companhia, já que a também Recorrente Fazenda Pública delas está isenta, fixando-se a procuradoria em 50 %.

Lisboa, 11 de Dezembro de 2002. — *Alfredo Madureira* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Lúcio Barbosa*.

## Acórdão de 11 de Dezembro de 2002.

### Assunto:

*Matéria de facto.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*Constituiu matéria de facto a questão de saber se uns encargos financeiros foram indispensáveis à manutenção da fonte gerado dos proveitos.*

Recurso nº 25.626. Recorrente: Subdirector-Geral dos Impostos; Recorrida: Empresa de Tráfego e Estiva, S. A.; Relator: Exmº Consº António Pimpão (por vencimento).

Com fundamento em deverem ser considerados como custos fiscais os juros que suportou pelo recurso ao crédito bancário e ainda com base em vício de forma por fundamento insuficiente e incongruente, Empresa de Tráfego e Estiva, SA, com sede no Largo do Corpo Santo, Lisboa, deduziu recurso contencioso contra o acto do Subdirector-Geral das Contribuições e Impostos que lhe indeferiu um recurso hierárquico.

Por sentença de fls. 120 a 127, o Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa concedeu provimento ao recurso e “revogou” o acto recorrido.

Não se conformado com essa sentença, dela recorreu a autoridade recorrida para este STA, tendo apresentado as suas alegações e conclusões de fls. 142 e seguintes.

A recorrida contra-alegou.

Neste STA, após reforma de autos, o Mº Pº emitiu duto parecer nos termos do qual se verifica a questão prévia da incompetência hierárquica, pois o recurso não versa matéria exclusivamente de direito.

Ouvida, a autoridade recorrente entende que as questões suscitadas são de direito, mas, se o STA entender de forma diferente, pede a remessa do processo para o STA.

Corridos os vistos cumpre decidir a questão prévia posta pelo Mº Pº. Como é jurisprudência deste STA, é pelas conclusões das alegações que se procede à delimitação objectiva do recurso. Deste modo, se nessas conclusões se controverte a matéria de facto dada como provada pela 1ª Instância ou se se invocam factos que não foram tomados e consideração na decisão recorrida, então o recurso versa matéria de facto e não trata de matéria exclusivamente de direito.

Ora, nas conclusões das suas alegações, a recorrente escreveu: “Os encargos financeiros suportados pela recorrente contenciosa, no exercício de 1984 e relativos aos empréstimos prestados pela recorrente contenciosa a sociedade suas associadas ou participantes, não foram indispensáveis à manutenção da fonte dos seus proveitos.”

E, noutra conclusão, escreveu:

”De igual forma, os questionados encargos financeiros não foram indispensáveis à manutenção da fonte geradora dos seus proveitos...”.

Estas conclusões suscitam matéria de facto, pois não se cingem à interpretação e aplicação das regras de direito. Daí que o recurso não versa matéria exclusivamente de direito, pelo que competente para dele conhecer não é este STA mas Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo (artºs 41º, nº 1, al. a), e 32º, nº 1, al. b), 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 os autos devem ser remetidos após o trânsito em julgado deste acórdão.

Sem custas.

Lisboa, 11 de Dezembro de 2002. — *António Pimpão* (relator por vencimento) — *Mendes Pimentel* — *Almeida Lopes* (vencido, pois o recurso somente versa matéria de direito).

## Acórdão de 11 de Dezembro de 2002.

Recurso nº 26.417. Recorrente: Maria Cândida Catalão Neves Sena Henriques da Fonseca; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.mo Conselheiro Almeida Lopes.

Invocando a sua qualidade de terceiro na execução contra o seu marido, Maria Cândida Catalão Neves Sena Henrique da Fonseca deduziu embargos de terceiro contra a penhora.

O tribunal de 1ª instância decidiu que a embargante não tinha a qualidade de terceiro.

Após recurso, este STA também decidiu que a embargante não tinha a qualidade de terceiro. E foi exclusivamente por isso que foi negado provimento ao recurso.

Após pedido de esclarecimento de acórdão, este STA esclareceu a recorrente que a falta de qualidade de terceiro referia-se à execução que reverteu contra o seu marido, sendo certo que não foi o marido que deduziu embargos de terceiro ou oposição à execução.

Agora, vem a recorrente, pelo requerimento de fls. 119, arguir a nulidade do acórdão por omissão de pronúncia, sustentando que não foi resolvida a questão por si posta e consistente em saber se pode ser responsabilizada no âmbito de uma execução fiscal que não foi instaurada contra ela e apenas reverteu contra o seu marido, sem poder opor-se-lhe.

Como se vê pelo relatório do acórdão, aceitou-se que a recorrente tinha suscitado a nulidade da sentença por excesso de pronúncia. E, depois, escreveu-se que a questão a decidir era a de apurar se a decisão recorrida padecia da nulidade que lhe foi assacada.

Decorre da fundamentação do acórdão que essa nulidade ficou sanada.

Depois, conhecendo da questão de fundo, este STA voltou a decidir que a recorrente não tinha a qualidade de terceiro, pelo que não podia deduzir embargos de terceiro.

Com esta decisão tudo o mais ficou prejudicado: desde que a recorrente não tem a qualidade de terceiro - como agora reconhece - de nada valem outras considerações, pois os embargos sempre teriam que naufragar.

Se o marido de embargante podia, ou não, usar de meios processuais em sua defesa, é coisa de que não se podia curar neste recurso, pois quem agiu em juízo foi a recorrente e não o seu marido. O processo que estava em julgamento era o de embargos de terceiro e não qual pretensa oposição à execução fiscal.

A falta de citação não é fundamento de embargos de terceiro, precisamente porque aquele que é terceiro não foi citado para a execução fiscal. Obviamente, se a execução reverteu contra o marido da recorrente, a este cabia deduzir oposição. Se não deduziu sibi imputet.

Nestes termos, acordam os juízes deste STA em desatender a arguição de nulidade do acórdão, o qual não enferma de omissão de pronúncia.

Custas pela requerente, com € 75 de taxa de justiça e metade de procuradoria.

Lisboa, 11 de Dezembro de 2002. — *Almeida Lopes* (relator) — *Alfredo Madureira* — *Brandão de Pinho*.

### Acórdão de 11 de Dezembro de 2002.

Recurso n.º 26 515. Recorrente: Credit Lyonnais Portugal, S. A.; Recorrida: Fazenda Pública; Relator, o Ex.mo Cons.º Dr. Almeida Lopes.

Nos presentes autos de recurso jurisdicional em que é recorrente o Credit Lyonnais Portugal e recorrida a Fazenda Pública, foi proferido o acórdão de fls. 121 e 122 a negar provimento ao recurso e a confirmar a sentença recorrida.

A fls. 125 e seguintes, veio a recorrente fazer um pedido de esclarecimento do acórdão por não entender certas passagens do mesmo.

A Fazenda Pública disse que o pedido de esclarecimento não pode proceder (fl. 133).

O Mº Pº emitiu duto parecer nos termos do qual se deve indeferir o requerimento.

Corridos os vistos cumpre decidir.

Não ocorre a ambiguidade referida, mormente nos n.ºs 8 e 9 do requerimento. O que no acórdão se sustenta tem este sentido único e claro: seja violação do direito comunitário, seja do direito interno, o prazo para deduzir impugnação é o estabelecido no direito interno.

Também não ocorre a ambiguidade sustentada no n.º 18 do requerimento, pois não é ambíguo dizer, como se diz no acórdão, que não obstante vigorar em Portugal o Tratado de Roma, incluindo o seu artº 234º, no caso não havia que fazer o reenvio prejudicial.

Nestes termos e de acordo com o parecer do Mº Pº, acordam os juízes deste STA em indeferir o requerimento de esclarecimento.

Custas pelo recorrente, com € 75 de taxa de justiça e metade de procuradoria.

Lisboa, 11 de Dezembro de 2002. — *Almeida Lopes* (relator) — *António Pimpão* — *Mendes Pimentel*.

### Acórdão 18 de Dezembro de 2002.

Recurso n.º 450/02. Recorrente: MMD - Importação e Exportação Lda.; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.mo Conselheiro Almeida Lopes.

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

Nos presentes autos de recurso jurisdicional em que é recorrente MMD - Importação e Exportação Lda., foi proferido o acórdão de fls. 122 e 123 a negar provimento ao recurso, fundamentalmente pelo facto de o mesmo versar matéria de facto de que este STA não pode conhecer.

Por requerimento de fls. 126 e seguintes, a recorrente arguiu o acórdão de nulo, à uma, pelo facto de ter incorrido em omissão de pronúncia sobre as questões pastas nas conclusões 3ª a 8ª das alegações, e, à outra, por ter omitido pronunciar-se sobre as conclusões 1ª e 2ª das alegações.

A Fazenda entende não haver nulidade de acórdão.

O Mº Pº emitiu duto parecer nos termos do qual se não verifica a primeira nulidade, mas verifica-se a segunda, pois este STA não se pronunciou sobre a contradição, do acórdão recorrido, entre fundamentos e decisão.

Corridos os vistos cumpre decidir.

Quanto à primeira nulidade, entende-se que a mesma não ocorre, pois “das decisões recorre-se e contra as nulidades reclama-se”.

Como este STA decidiu - bem ou mal é questão de erro de julgamento e não de nulidade de acórdão - que o recurso põe em causa

a matéria de facto dada como provada nas instâncias, saber se certa matéria é de facto ou de direito é questão de fundo e não questão de mera forma. Se este STA decidiu mal - no que não se concede - que certa matéria é de facto e não de direito, não pode das gerar-se nulidade de acórdão por omissão de pronúncia. É que a pretensão nulidade ficou coberta por uma decisão, e das decisões recorre-se e não se reclama por nulidade. Como já não cabe recurso da decisão deste STA, essa decisão é definitiva e não pode, agora, ser alterada por efeito da arguição de nulidade.

Vejamos a segunda nulidade arguida.

Entende a requerente que este STA não se pronunciou sobre as questões postas nas conclusões 1ª e 2ª, nas quais se sustentava que o pagamento de uma factura, dado como provado, é incompatível com a alegação de que o negócio por ela titulado foi simulado, pelo que existe contradição entre matéria de facto assente e a de direito.

No acórdão reclamado escreveu-se o seguinte:

“Ora, a recorrente, depois de descrever a sua posição desde a conclusão 1. à 7., e à laia de resumo das suas posições, escreveu o seguinte na conclusão 8.:

“Assim, tendo presente a factualidade provada constante dos índices 3, 5 e 6 - pagamento da factura n.º 249 e registo contabilístico correcto da operação e inventário das existências - não podia o tribunal recorrido concluir pela existência de negócio simulado e de falta de credibilidade na escrita na impugnante”

Como se vê, o que a recorrente pretende é que não se conclua pela existência de negócio simulado ou pela falta de credibilidade da escrita da impugnante.

Mas saber se o negócio é ou não simulado implica conhecer sobre a intenção das partes interessadas nesse negócio e julgar sobre a credibilidade da escrita implica emitir juízos sobre essa escrita que não são juízos jurídicos, mas juízos factuais sujeitos à livre apreciação do tribunal”.

Resulta destas passagens do acórdão reclamado que o tribunal tomou em consideração o facto provado no n.º 3 do acórdão do TCA: “a factura n.º 249 foi paga através da movimentação da conta dos sócios e o registo dessa operação foi efectuado já no decurso da visita da fiscalização”.

Acontece que não basta invocar este facto isolado para se poder concluir pela nulidade derivada da contradição entre fundamentos e decisão.

Se se ler com atenção o acórdão do TCA, a conclusão de que se provou a simulação assenta num conjunto de factos - dados como provados - de que aquele relativo à factura n.º 249 é apenas um deles. A este respeito, podem ver-se os factos constantes dos n.ºs 5, 8 e 9 do probatório. A prova é apreciada no seu conjunto, não sendo lícito isolar um facto para daí alcançar uma contradição com a decisão. Importa, ainda, reter o que consta dos n.ºs 25, 26 e 27 do acórdão do TCA para se concluir pela simulação. No n.º 27 do acórdão do TCA escreveu-se: “falta de credibilidade que se subsume no conceito legal de operação simulada”. Isto é: o TCA extraiu a conclusão de facto de haver simulação do facto de a escrita da recorrente não ter credibilidade.

Ora, manifestamente, saber se a contabilidade da recorrente tem ou não credibilidade é uma questão de facto e não uma questão de direito.

Então, relativamente a esta segunda pretensão nulidade, estamos na mesma situação que na primeira: o STA - bem ou mal não importa - considerou que aí também havia matéria de facto e não matéria de direito. Como não há recurso dessa decisão do STA, não pode proceder a arguição de nulidade.

Em resumo: não é pelo facto de a recorrente isolar “um facto” e ver nele uma contradição com a decisão de direito, que há nulidade de acórdão. Só há nulidade se os factos dados como provados, *considerados no seu conjunto*, estiverem em contradição com a decisão. Se um facto estiver em contradição com outro ou outros isso não gera nulidade, mas erro de julgamento.

Nestes termos, acordam os juízes deste STA em indeferir a reclamação.

Custas do incidente a cargo da recorrente, com 50 Euros de taxa de justiça e metade de procuradoria.

Lihoa, 18 de Dezembro de 2002. — Almeida Lopes (relator) — António Pimpão — Mendes Pimentel.

## Acórdão de 18 de Dezembro de 2002.

### Assunto:

*Nulidades secundárias.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*Suscitando os requerentes a existência de eventual nulidade inerente à omissão de notificação e à não recepção de outra susceptível de influir na decisão da causa o que determinaria, na perspectiva dos requerentes, a anulação do processado, nos termos do art.º 201º do CPCivil, tinham o direito e o tribunal a obrigação de apreciar a existência ou não de tais nulidades não bastando afirmar que tais nulidades estão ao abrigo de despacho judicial sem identificar qual o despacho que as apreciou.*

Recurso n.º 497/02, Recorrentes: Afonso Ribeiro Pinto Alegre e outros; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.mo Conselheiro António Pimpão.

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

1. Afonso Ribeiro Pinto Alegre e outros recorrem do despacho que, no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Coimbra, desatendeu a reclamação no entendimento que na situação dos autos cabia recurso e não reclamação.

Alegaram formulando as seguintes conclusões:

a) Os recorrentes requereram ao Sr. Juiz do processo que apreciasse determinadas nulidades invocadas, por omissão de actos processuais, o que devia ter feito.

b) Que apreciase, também, efectuadas as diligências requeridas, a alegada não recepção da notificação de 29-10-97, o que também não fez.

c) Não as apreciou o Sr. Juiz, com fundamento, tanto quanto se consegue entender, de que o meio adequado seria o recurso.

d) Assim decidindo, violou o Sr. Juiz “a quo” o artº 202º do C.P.C..

Os autos foram com vista ao EMMP tendo decorrido o prazo legal para emissão de parecer.

2. Dos presentes autos consta, em síntese, que:

a) Em 6-2-1996 (cfr. fls. 24 a 26) foi proferida sentença considerando “nulo todo o processado posterior à elaboração da conta por falta de notificação da executada do teor da mesma, de acordo com o disposto no nº 1 do artº 201º do CPCivil” e ordenado que se procedesse à “elaboração de nova conta, na sequência da venda efectuada e de acordo com o que anteriormente se consagrou”.

b) Esta sentença partiu do entendimento, segundo parece resultar de fls. 25 e 26, que os juros de mora deviam ser contados até à data em que teve lugar a arrematação por ser este o momento em que o executado ficou privado dos bens.

c) Em 5-4-2000 proferiu este STA, no âmbito do mesmo processo, o acórdão de fls. 40 e seguintes, que concedeu provimento ao recurso interposto pelo MP e revogou “na parte impugnada o despacho recorrido e condenou os ora recorridos (Afonso Ribeiro Pinto Alegre e outros), vencidos no despacho de 4-11-99 nas custas do incidente ...”.

d) Em 11-10-99 (cfr. fls. 66) foi prestado no processo a seguinte “Informação:

Com base no despacho de 6-2-96, fls. 191 a 192 vº, foi elaborada nova conta tendo sido notificados os reclamantes para efectuarem a reposição dos valores a mais recebidos (folhas 225 a 239 vº) tendo os referidos apresentado o requerimento de fls. 240 a 246 vº”.

e) No mesmo dia foi proferido despacho (cfr. fls. 66) remetendo os autos ao T.T. de 1ª Instância de Coimbra.

f) Em 07-10-99 Afonso Ribeiro Pinto Alegre e outros dirigiram ao Tribunal Tributário de 1ª Instância de Coimbra (cfr. fls. 10 a 16 vº) requerimento que termina com as seguintes conclusões:

“a) Por decisões transitadas em julgado, quer do Tribunal do Trabalho, quer deste Tribunal Tributário, os juros até integral pagamento das dívidas são um direito inalterável dos reclamantes. Não importam casos julgados contrários posteriores.

Assim, vale a 1ª conta efectuada.

Nos termos legais “... cumprir-se-á a que passou em julgado em primeiro lugar” (nº 1 do artº 675º).

b) Assim não se entendendo, deverá declarar-se a nulidade processual de omissão da notificação da reclamação da 1ª conta e anulação do processado posteriormente (artº 201º do C.P.C.);

c) ou ao menos a nulidade por omissão da notificação da interposição de recurso para o S.T.A., ou da promoção no S.T.A. da ilegitimidade da Fazenda para recorrer, com ordem expressa do Relator para notificação dos recorridos, com anulação de todo o processado posterior;

d) No mínimo deverá ser declarada a nulidade processual de omissão da notificação do despacho mandando, em definitivo, fazer nova conta e, de todo o modo, da própria nova conta não notificada, com anulação de todo o processado posterior, incluindo a notificação para restituição dos juros pagos.

Requer-se, pois, que se mantenha a 1ª conta efectuada, por aplicação directa do artº 675º do C.P.C., ou, no mínimo, se reconheçam as nulidades condensadas nas al.s b), c) e d) do artº 52º, apreciadas por essa mesma ordem com as necessárias consequências, anulando-se todo o processado posterior, notificando-se o mandatário dos reclamantes do acto omitido para que se possa pronunciar, seguindo-se os ulteriores termos.

Para a hipótese de se entender que para a boa decisão do requerido terá o mandatário dos reclamantes de fazer prova do que alega nos artºs 21º, 22º e 34º a 36º, indica a seguinte testemunha para ser ouvida:

...

é requer a notificação dos C.T.T., Divisão da Região Centro, Av. Fernão de Magalhães, 223, 3000 Coimbra, para juntar aos autos fotocópia do documento interno com a assinatura do recebedor da carta registada de 29/10/97 do Tribunal para o Dr. Amaro Jorge.

g) Sobre este requerimento foi proferido, em 4-11-99, o despacho constante de fls. 17 a 18 o qual conclui que deviam os reclamantes ter interposto recurso depois de afirmar que (cfr. fls. 17 vº) “a arguição de nulidades do processo só é admissível quando a infracção processual não está ao abrigo de despacho judicial. Se existe um despacho a ordenar a prática de um acto que a lei proíbe, o meio para reagir contra a ilegalidade cometida não é a arguição ou reclamação por nulidade, mas sim a interposição de recurso, visto que se está em presença de um despacho ilegal por ter ofendido a lei de processo.

E sempre haveria de levar-se em conta a notificação constante do processo de 29-10-97.”

h) Em 16-11-1999 requereram os ora recorrentes “esclarecimento das ... obscuridades, ou ambiguidades” da decisão a que se refere a antecedente al. g) concluindo que pretendiam ver esclarecido o seguinte:

“a) Entende o Ex.mo Juiz que as nulidades invocadas não são susceptíveis de influenciar a decisão da causa, nomeadamente a restituição, ou não, de quantias já recebidas pelos reclamantes?

b) Para além disso o douto despacho desatendeu a reclamação por se entender que o meio idóneo era o recurso, por estarem em causa despachos?

c) E também porque as irregularidades invocadas, a existirem, estariam sanadas pela notificação de 29-10-97, que se dá como efectivamente recebida pelo mandatário dos reclamantes?

i) Sobre este requerimento foi proferido o despacho constante de fls. 21 e 22 que, além do mais, refere sobre este requerimento o seguinte:

“Indeferido, nos termos já expressos na apreciação feita a fls. 248 a 249 v., de que é sequência o acórdão de fls. 30 (no volume de recurso).

... não é exigível a fundamentação da fundamentação invocada, «sob pena de se cair num imparável jogo de espelhos ...”.

3. Sustentam os recorrentes, nas conclusões das suas alegações, que requereram que fosse apreciada a nulidade invocada e relativa à omissão da notificação aos ora recorrentes da reclamação da 1ª conta feita pela executada e que fosse, também apreciada, efectuadas as diligências requeridas, a alegada não recepção da notificação de 29-10-97 o que não teria sido feito pela decisão em apreciação “com fundamento, tanto quanto se consegue entender, de que o meio ade-

quado seria o recurso” pelo que teria sido violado o artº 202º do C.P.C..

E sobre este pedido dos ora recorrentes, conforme consta da alínea g) do ponto anterior, foi proferido, em 4-11-99, o despacho constante de fls. 17 a 18 o qual conclui que deviam os reclamantes ter interposto recurso depois de afirmar que (cfr. fls. 17 vº) “a arguição de nulidades do processo só é admissível quando a infracção processual não está ao abrigo de despacho judicial. Se existe um despacho a ordenar a prática de um acto que a lei proíbe, o meio para reagir contra a ilegalidade cometida não é a arguição ou reclamação por nulidade, mas sim a interposição de recurso, visto que se está em presença de um despacho ilegal por ter ofendido a lei de processo.

Acrescentou que sempre haveria de levar-se em conta a notificação constante do processo de 29-10-97.

Os ora recorrentes, em 16-11-1999 requereram (cfr. al. h) do ponto antecedente), ainda, “esclarecimento das ... obscuridades, ou ambiguidades” da decisão recorrida concluindo que pretendiam ver esclarecido se as nulidades invocadas não são susceptíveis de influenciar a decisão da causa, nomeadamente a restituição, ou não, de quantias já recebidas pelos reclamantes e se as irregularidades invocadas, a existirem, estariam sanadas pela notificação de 29-10-97.

Sobre este requerimento foi proferido o despacho constante de fls. 21 e 22 que indeferiu o requerido “nos termos já expressos na apreciação feita a fls. 248 a 249 v., de que é sequência o acórdão de fls. 30 (no volume de recurso)” acrescentando que não é exigível a fundamentação da fundamentação invocada, «sob pena de se cair num imparável jogo de espelhos”.

Solicitam os recorrentes que se ordene ao Tribunal Tributário de 1.ª Instância que aprecie as invocadas nulidades e alegada não recepção pelo mandatário dos requerentes da notificação de 29-10-97 tal como haviam sido suscitadas no requerimento de 7-10-99.

O recurso a interpor da sentença é o meio adequado para reagir e apreciar as nulidades processuais anteriores à mesma e não a reclamação para o tribunal onde tais nulidades ocorreram.

Conforme se escreveu no Ac. deste STA de 30-1-2002, Rec. 26.653, da reforma de 1961 surge o reforço do princípio do esgotamento do poder jurisdicional do juiz autor da decisão e da correlativa tese da ilicitude da anulação da sentença própria, em detrimento do princípio contrário de que o tribunal que julga a nulidade é o que a presencia, atento o disposto no artº 668º nº 3 do CPCivil.

Contudo tem relevância a intervenção no processo antes ou após a prolação da sentença não podendo porém presumir-se o conhecimento de eventuais nulidade do processo se a parte das mesmas não pudesse conhecer, agindo com devida diligência.

Nos termos do artº 201º nº 1 do CPCivil a omissão de acto ou formalidade prescrita na lei produz nulidade quando a lei o declare ou quando a irregularidade cometida possa influir no exame ou decisão da causa.

Suscitando os requerentes a existência de eventual nulidade inerente à omissão de notificação ou à não recepção de outra susceptível de influir na decisão da causa o que determinaria, na perspectiva dos requerentes, a anulação do processado, nos termos do artº 201º do CPCivil, tinham o direito e o tribunal a obrigação de apreciar a existência ou não de tais nulidades.

E conforme referem os recorrentes não foram as mesmas apreciadas pois que o tribunal se limitou a afirmar abstractamente que a arguição

de nulidades do processo só é admissível quando a infracção processual não está ao abrigo de despacho judicial sem identificar qual o despacho que apreciou tais invocadas nulidades.

Não se descortina, por isso, qual o despacho, nem a decisão recorrida o identifica, que os ora recorrentes deviam ter atacado.

Igualmente não implica apreciação das nulidades suscitadas a afirmação de que “sempre haveria de levar-se em conta a notificação constante do processo de 29-10-97” pois que esta afirmação não afirma nem nega a existência das invocadas nulidades ao que acresce que o recebimento desta notificação é questionado pelos recorrentes.

Do exposto resulta que merece provimento o presente recurso, devendo, por isso, ser apreciadas as invocadas nulidades se a tal nada obstar.

4. Termos em que se acorda em conceder provimento ao recurso e revogar a decisão recorrida para que seja apreciado o requerido se a tal nada obstar.

Sem custas.

lisboa, 18 de Dezembro de 2002. — *António Pimpão* (relator) — *Mendes Pimentel* — *Vitor Meira*.

## Acórdão de 18 de Dezembro de 2002.

### Assunto:

*Culpa pela insuficiência do património.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*Tendo-se dado como provado que o gerente fez um investimento num hotel para melhorar as instalações, numa altura em que já havia dificuldades para o pagamento dos salários aos trabalhadores, tem de se concluir que ele teve culpa pela insuficiência do património da executada originária para pagar as suas dívidas fiscais.*

Recurso n.º 883/02. Recorrente: Manuel António Martins Correia; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.mo Cons.º Dr. Almeida Lopes.

Com base na falta de despacho que ordenou a reversão da execução, em falta de excussão do património na executada originária e em falta de culpa pela insuficiência de património dessa executada, Manuel António Martins Correia, residente em Cardielos, Viana do Castelo, contra quem a execução reverteu, veio deduzir oposição.

Por sentença de fls. 61 e seguintes, o Tribunal Tributário de Viana do Castelo julgou a oposição improcedente, pois considerou existir despacho de reversão fundamentado e não ter o oponente feito prova da falta de culpa pela insuficiência do património da executada originária.

Após recurso, o Tribunal Central Administrativo proferiu o acórdão de fls. 131 e seguintes, no qual decidiu duas questões: que o recorrente



não provou não ter tido culpa e não enfermar a sentença de nulidade por omissão de pronúncia.

Continuando a não se conformar, o contribuinte recorreu para este STA, tendo apresentado as suas alegações de fls. 146 e seguintes, nas quais concluiu que o despacho de reversão não tinha sido proferido à data de 26.1.95, que a citação não foi efectuada, e que não teve culpa pela insuficiência do património, tendo ilidido a presunção legal de culpa.

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

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

Com interesse para a decisão deste recurso, foi dada como provada a seguinte matéria de facto:

- na execução, o oponente suscitou a nulidade processual decorrente da falta da sua citação;

- por despacho de 18.7.96, foi reconhecida essa nulidade e ordenada a citação do oponente para a execução nos termos que constam de fls. 39 da execução fiscal;

- o oponente foi citado em 1.10.1996;

o oponente, enquanto gerente da executada originária, decidiu realizar investimentos para melhorar as instalações do hotel daquela numa altura em que já havia dificuldades para o pagamento de salários aos trabalhadores.

Vejam, agora, as questões suscitadas pelo recorrente.

Sustenta o recorrente que o despacho de reversão, devidamente fundamentado, nunca foi proferido pelo Chefe da Repartição de Finanças à data de 26.1.95.

Sucedendo que essa questão foi logo resolvida no processo de execução fiscal, no qual se suscitou a nulidade processual decorrente da falta da sua citação. Essa nulidade foi reconhecida no processo de execução fiscal e foi ordenada a citação do oponente, o qual veio a ser citado em 1.10.96.

Deste modo, a nulidade ficou sanada e já não pode ser fundamento de oposição à execução fiscal, tanto mais que o oponente não ficou prejudicado. A oposição veio a dar entrada em 29.10.96, depois da citação do oponente para a execução.

Assim, improcedem as conclusões 1 e 2 das alegações para este STA.

Nas conclusões 3 a 6, o recorrente volta a sustentar não ter tido culpa pela insuficiência do património da executada originária.

As instâncias não deram como provado que o recorrente não tivesse tido essa culpa.

Esse julgamento está correcto, desde que se deu como provado que o oponente, como gerente, decidiu realizar investimentos para melhorar as instalações do hotel numa altura em que já havia dificuldades para o pagamento de salários aos trabalhadores.

Para além de outros factos que foram dados como provados, este facto basta para não se poder concluir que o recorrente não teve culpa pela insuficiência do património da executada originária (art.º 13.º do CPT).

Por outro lado, este STA tem de respeitar a matéria de facto que foi dada como provada pelas instâncias.

Assim, improcedem todas as conclusões das alegações.

Nestes termos, acordam os juízes deste STA em negar provimento ao recurso e em confirmar o acórdão recorrido.

Custas pelo recorrente, com 50% de procuradoria.

Lisboa, 18 de Dezembro de 2002. — *José Joaquim Almeida Lopes* (relator) — *António Pimpão* — *Mendes Pimentel*.

## Acórdão de 18 de Dezembro 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 de recurso «per saltum», matéria de facto, é de concluir pela incompetência, em razão da hierarquia, do S. T. A e pela competência do T.C.A para daquela conhecer.*

Recurso n.º 890/02. Recorrente: Interlago - Sociedade Internacional de Gestão e Organização de Empresas, Lda; Recorrida: Fazenda Publica; Relator: Exm.º Cons.º Fonseca Limão.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

Interlago - Sociedade Internacional de Gestão e Organização de Empresas, Lda., inconformada com a sentença, do M.º Juiz do T.T. 1.ª Instância de Lisboa, na parte em que lhe julgou improcedente a impugnação que havia deduzido, interpôs recurso para este S.T.A terminando as suas alegações com a formulação de um quadro conclusivo, onde, para além de mais, afirma:

“Não o tendo feito, a CML sempre deveria ter convolado o requerimento em que solicitou a revisão oficiosa numa reclamação, a qual teria necessariamente que se considerar tempestiva, posto que foi feita em Abril de 1987 (conclusão II).

A F.P. contra - alegou, batendo-se pela manutenção do julgado, não sem que, antes, tivesse opinado pela ilegalidade da interposição do recurso, por ser inadmissível.

Os autos foram cobrados ao M.ºP.º nos termos do art.º 22.º do CPPT.

Porem, o relator, por despacho de fls. 82, considerou que na referida conclusão se afirmavam factos estabelecidos na decisão recorrida, não tendo, assim, o recurso por exclusivo fundamento matéria de direito, o que determinava a incompetência deste STA, para o apreciar.

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

De novo, foram os autos cobrados ao M.ºP.º, nos termos do art.º 22.º do CPPT.

Corridos os vistos, cumpre decidir, começando por conhecer da competência deste STA por se tratar de questão que logra prioridade sobre as demais, nomeadamente a de saber se o recurso era ou não admissível (v. art.º 3.º da LPTA).

Confrontada a conclusão em análise com a peça recorrida, desde logo resulta que nesta não se estabeleceu que a recorrente tivesse solicitado a revisão oficiosa da liquidação em Abril de 1987.

A questão de saber se tal aconteceu 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.

Significa isto que o recurso não tem, por exclusivo fundamento, matéria de direito.

O que, face ao disposto nos art.ºs. 21.º n.º 4, 32.º n.º 1, al. b) 39.º e 41.º, n.º 1 al. a) do ETAF, determina a incompetência deste STA para o apreciar, sendo, para o efeito, competente o TCA.

Termos em que se acorda em declarar incompetente, em razão de hierarquia, este S.T.A. para o conhecimento do recurso e competente, para tanto, o TCA, pela Secção do Contencioso Tributário.

Custas pela recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 90 (noventa) euros e a procuradoria em 50%.

Lisboa, 18 de Dezembro de 2002. — *João Plácido da Fonseca Limão* (relator) — *Ernâni Figueiredo* — *Lúcio Barbosa*.

## Acórdão de 18 de Dezembro de 2002.

### Assunto:

*Impugnação judicial. Nulidades de decisão. Falta de fundamentos de direito.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*Verifica-se nulidade de decisão por falta de fundamentação de direito quando a peça em causa apresenta como tal uma expressão que manifestamente é petição de princípio, a conter a própria decisão que intenta suportar.*

Recurso: 929/02. Recorrente: Rui Manuel Amador Grazina Marques; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm.º Cons.º Ernâni Figueiredo.

Acordam na 2ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo:

Inconformado com a sentença do TT 1ª Instância de Évora que rejeitou liminarmente a oposição à execução fiscal por dívidas ao Instituto do Emprego e Formação Profissional (IEFP) relativas ao ano de 1994 no valor de 10.374.073\$00, juros vencidos de 1.056.574\$00, no montante global de 11.430.647\$00 e ainda juros vencidos, com o fundamento de que o oponente teria que ter deduzido a oposição a partir da primeira citação que recebera, veio o oponente Rui Manuel Amador Grazina Marques recorrer concluindo a sustentar que:

- o recorrente foi citado duas vezes, tendo a sentença considerado a oposição deduzida no âmbito da segunda citação como intempestiva, pois o prazo se havia esgotado no trigésimo dia seguinte à primeira citação efectuada em 29.05.2000, não se explicando as razões de direito de carácter doutrinário ou jurisprudencial para que se deva privilegiar a primeira citação em detrimento da segunda;

- apesar de na sentença se aludir aos artigos 203.º e 209.º do CPPT e 285.º do CPT, a verdade é que a mera indicação de tais preceitos não se assume como uma verdadeira fundamentação de direito porquanto os ditos preceitos apenas se reportam ao prazo para dedução de oposição e em nada resolvem o problema da coexistência no processo de duas citações efectuadas em momentos distintos na mesma pessoa;

- o Rte. tem o direito de saber porque motivo a lei lhe foi desfavorável e esse objectivo só se alcança com a exposição dos argumentos jurídicos que se aplicam à situação em apreço, assim não acontecendo, a sentença é nula por absoluta falta de fundamentação de direito, nulidade que se invoca nos termos do art. 125.º do CPPT;

- as duas citações efectuadas nos presentes autos na pessoa do recorrente induziram este a reagir contra a última delas, considerando por isso o exercício desse direito como tempestivo, na medida em que se reabriu a via judiciária nos presentes autos, sendo por isso de admitir como tempestiva a oposição.

Não houve contra-alegações.

O Exm.º Magistrado do M.ºP.º não se pronunciou nos termos do art. 22.º do CPPT.

A sentença recorrida entendeu que o oponente fora citado duas vezes na mesma execução em 29.05.2000 e 21.06.2001, tendo o oponente reagido e deduzido a oposição somente com a última citação e não se entendendo qual a razão que esteve na base da 2.ª citação, pois nos autos não se havia procedido a qualquer reversão, não se podia assim alargar indefinidamente por mais um ano o prazo de dedução da oposição somente de 30 dias, pelo que o oponente deveria ter deduzido a oposição a partir da 1.ª edição, não o fazendo o prazo esgotou-se tendo a oposição sido deduzida fora de prazo.

Cumprir decidir.

E desde logo da arguida nulidade do despacho recorrido por pretensa falta de fundamentação de direito, a acolher-se na previsão do art. 125.º do CPPT.

A referida nulidade é o correlato da exigência de fundamentação das decisões judiciais, prescrita nos arts. 659º e 713º/2 do CPC, a qual corresponde às funções que a fundamentação cumpre: a de ordem endoprocessual, que proporciona ao julgador verificar e controlar o processo lógico da decisão, às partes o conhecimento completo da situação de forma a poderem recorrer e ao tribunal de recurso uma posição adequada para exprimir o seu juízo sobre o decidido, e a de ordem extraprocessual, dirigida à garantia geral e comum da transparência do processo e da decisão<sup>(1)</sup>.

E nesta sede há que se distinguir a falta absoluta de motivação, seja a ausência total de fundamentos, que determina a nulidade, da motivação insuficiente ou medíocre, que a não produz<sup>(2)</sup>.

Ora, *in casu*, a decisão recorrida, para justificar o indeferimento liminar por intempestividade da petição apenas referiu que *se não pode assim alargar indefinidamente por mais de um ano (...) o prazo da oposição que é somente de 30 dias...* o que manifestamente é petição de princípio, a conter - se a decisão na pretensa fundamentação que a intenta suportar. Logo falta esta, a fundamentação, porque tudo é decisão.

<sup>(1)</sup> Cf. Acs. do TCConstitucional, de que se cita o n.º 310/94, de 24.3.94, em DR II, de 29.8.94, 199/8888.

<sup>(2)</sup> Cf. Alberto dos Reis, Código de Processo Civil anotado, V, p. 140.

Assim se tendo exprimido o despacho recorrido, não deu cumprimento aos preceitos legais indicados (art. 713.º com referência ao art. 659.º do CPC ou 125.º do CPPT), enfermando do alegado vício formal, de nulidade que o invalida.

Procede, pois, a pretensão do Rte.

Termos em que se concede provimento ao recurso, anulando-se o despacho liminar recorrido.

Sem custas.

Lisboa, 18 de Dezembro de 2002. — *Ernâni Figueiredo* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *António Pimpão*.

## Acórdão de 18 de Dezembro de 2002.

### Assunto:

*Prestação indevida de garantia. Indemnização. Artigo 53.º da Lei Geral Tributária.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*Os nºs 1 e 2 da Lei Geral Tributária devem interpretar-se no sentido de que se o erro foi imputável aos serviços da Administração Fiscal o contribuinte terá sempre direito a ser indemnizado pela prestação de garantia bancária indevida para suspender a execução. Só não haverá indemnização pelo período de três anos — agora, dois — se o erro for imputável ao contribuinte.*

Recurso n.º 940/02. Recorrente: Modelo Continente, SGPS, S. A. Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Ex.mo Juiz Conselheiro Almeida Lopes.

Com base em ilegalidade várias, a contribuinte Modelo Continente, SGPS, S.A., com sede na Rua João Mendonça, n.º 505, Matosinhos, deduziu impugnação judicial contra o acto de liquidação de IRC de 1993, praticado pela 1.ª Repartição de Finanças de Matosinhos.

Por sentença de fls. 266 e seguintes, o Tribunal Tributário do Porto julgou a impugnação procedente e anulou o acto de liquidação, "com as legais consequências".

Por requerimento de fls. 292 e seguintes, a contribuinte pediu ao Tribunal Tributário que lhe reconhecesse o direito a ser indemnizada pelos prejuízos incorridos com a prestação e manutenção indevida de garantia bancária, prejuízos esses que ascenderam ao montante de 59.489.932\$00.

Por despacho de fls. 339 e seguintes, o Tribunal Tributário do Porto indeferiu o pedido de indemnização formulado pela requerente, fundando-se numa certa interpretação do art.º 53.º, n.ºs 1 e 2 da LGT.

Inconformada com este despacho, dele recorreu a contribuinte para este STA, tendo apresentado as suas alegações e conclusões de fls. 347 e seguintes, nas quais sustentou que foi violado o art.º 53.º, n.ºs 1 e 2 da LGT, que a anulação do acto de liquidação se fundou em erro na liquidação do tributo (erros de direito e erros de facto), que esse erro é imputável aos serviços por terem feito correcções à matéria colectável constante da declaração e que o Fisco está obrigado à reconstituição da legalidade violada.

Não houve contra-alegações.

Neste STA, o M.ºP.º emitiu douto parecer nos termos do qual se deve conceder provimento ao recurso.

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

Para decidir como decidiu, o M.º Juiz a quo entendeu que para se fale em erro imputável aos serviços é necessário que o tribunal o declare, declaração essa feita a pedido do contribuinte no processo de reclamação graciosa ou de impugnação judicial. Mas como a contribuinte não pediu na impugnação judicial que se declarasse que a liquidação tinha resultado de erro imputável ao serviço, indeferiu o requerimento.

Lendo o pedido que foi feito na impugnação judicial, vemos que esta terminou do seguinte modo: "nestes termos, requer-se a total anulação da liquidação adicional em referência, com todas as consequências legais, nomeadamente em matéria de juros".

A sentença que anulou a liquidação termina assim: "anulando-se a liquidação impugnada com as legais consequências".

Quais consequências?

Resposta: as legais.

Toda a controvérsia gira à volta da correcta interpretação do art.º 53.º, n.º 1 e 2 da LGT, o qual está assim redigido (redacção vigente ao tempo da impugnação judicial, em 20.4.99):

1 - O devedor que, para suspender a execução, ofereça garantia bancária ou equivalente será indemnizado total ou parcialmente pelos prejuízos resultantes da sua prestação, caso a tenha mantido por período superior a três anos em proporção do vencimento em recurso administrativo, impugnação ou oposição à execução que tenham como objectivo a dívida garantida.

2 - O prazo referido no número anterior não se aplica quando se verifique, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços na liquidação do tributo."

Isto é, se houve erro imputável aos serviços na liquidação do tributo, o contribuinte tem sempre direito a ser indemnizado. Mas se houver erro imputável ao contribuinte na liquidação do tributo - v.g. erros na declaração de rendimentos ou outros - ele só terá direito a receber indemnização se o processo de impugnação não for resolvido no prazo de três anos.

Lógico: se o erro é imputável ao contribuinte a ele deve caber o custo pela prestação da garantia. Mas esse custo não dura indefinidamente, mas apenas pelo tempo razoável para o tribunal tributário julgar, com o caso julgado, o processo de impugnação. Se o processo de impugnação se arrastar por mais de três anos - agora dois, por força da Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho - não é justo que o contribuinte tenha de suportar os custos da prestação de garantia por mais tempo.

Com esta interpretação, temos os campos de aplicação dos n.ºs 1 e 2 do art.º 53.º da LGT bem delimitados: o n.º 1 aplica-se quando o erro for imputável ao contribuinte e o n.º 2 aplica-se quando o erro for imputável aos serviços.

Vejam a história destes preceitos.

No anteprojecto de LGT de 25.9.97, previa-se apenas a indemnização do sujeito passivo pela prestação de garantia por prazo superior a três anos (art.º 41.º). Se o erro fosse imputável aos serviços, aplicava-se a regra geral dos juros indemnizatórios.

Pelo anteprojecto de LGT de 26.11.97, o prazo para começar a receber a indemnização passou para um ano (art.º 39.º). Mantinha-se a regra geral quanto ao erro imputável aos serviços.

No anteprojecto de LGT de Dezembro de 1997, manteve-se o prazo de um ano de prestação de garantia como condição de indemnização (art.º 38.º).

Pelo anteprojecto de LGT de 16.2.98, manteve-se o prazo de um ano (art.º 29.º).

Finalmente, na versão definitiva do anteprojecto de LGT passou-se esse prazo para três anos (art.º 53.º, n.º 1) e incluiu-se um n.º 2 a dizer que não se aplicava o prazo quando o erro fosse imputável aos serviços na liquidação do tributo.

Resulta desta história dos preceitos que se quis fazer a distinção entre os casos de erro imputável aos serviços e de erro imputável ao contribuinte. Se o erro é imputável ao contribuinte, é lógico que ele sofra as consequências da sua inépcia e do seu erro. Mas se o erro é imputável aos serviços, a título o contribuinte teria de sofrer as consequências desse erro?

Está aqui em causa um princípio muito importante de justiça processual, que foi descoberto por CHIOVENDA e trazido para Portugal pelo Prof. MANUEL DE ANDRADE: a inevitável demora do processo ou a necessidade de a ele recorrer não pode causar dano à parte que tem razão (cfr. *Noções Elementares de Processo Civil*, 1976, pág. 388).

Logo, se o erro foi dos serviços não pode ser o contribuinte a suportar os danos decorrentes desse erro.

Lendo a sentença, vemos que o M.º Juiz considerou ter havido erro na liquidação do tributo imputável aos serviços da Administração fiscal. Houve erros de facto e erros de direito.

Logo, o contribuinte tem direito a ser indemnizado, independentemente do prazo de prestação de garantia.

Entendeu o M.º Juiz que essa indemnização teria de ser requerida e que a contribuinte teria de pedir na impugnação que se declarasse que a liquidação tinha resultado de erro imputável aos serviços.

O n.º 3 do art.º 53.º da LGT diz que a indemnização pode ser requerida no processo de impugnação judicial ou autonomamente, nos casos em que o erro foi imputável ao contribuinte. Não diz que pode ser requerida na impugnação judicial nos casos de erro imputável aos serviços.

Ora, com o devido respeito, ao exigir o requerimento e o pedido de declaração de ter o erro sido imputado aos serviços, o M.º Juiz não fez a melhor interpretação da lei.

Por um lado, ao terminar a impugnação judicial a contribuinte pediu os juros. Por outro lado, está implícito ao longo de toda a douta sentença que o erro foi imputável aos serviços, e foi por isso que o acto de liquidação foi anulado. Finalmente, o art.º 100.º da LGT, no que diz respeito aos efeitos da decisão favorável ao contribuinte, manda a Administração Fiscal proceder à plena reconstituição da legalidade do acto ou situação objecto do litígio, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios.

Ora, in casu, só se faz uma reconstituição plena da legalidade do acto se a contribuinte for totalmente indemnizada dos prejuízos sofridos com a prática de um acto de liquidação ilegal, de que o contribuinte não teve qualquer culpa.

Nestes termos, acordam os juízes deste STA em conceder provimento ao recurso e em revogar o despacho recorrido, reconhecendo-se à contribuinte o direito a ser indemnizada totalmente pelos prejuízos resultantes da prestação de garantia bancária.

Sem custas.

Lisboa, 18 de Dezembro de 2002. — Almeida Lopes (relator) — António Pimpão — Mendes Pimentel.

## Acórdão de 18 de Dezembro de 2002.

### Assunto:

*Taxa municipal de ocupação da via pública. Impugnação. Reclamação prévia.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*I — Na vigência da inicial redacção do n.º2 do artigo 22.º da Lei 1/87, só após a reclamação graciosa era possível impugnar judicialmente a taxa de ocupação da via pública.*

*II — Não obsta a que o tribunal de recurso rejeite a impugnação por ilegal interposição o facto de o tribunal de 1.ª instância ter apreciado a impugnação sem atenção a tal exigência.*

Recurso n.º 1024/02-30, Recorrente: Câmara Municipal de Lisboa; Recorrida: GDL-Soc. Distrib. Gás Natural Lisboa, SA; Relator: Ex.º Conselheiro Vítor Meira.

”GDL - Sociedade Distribuidora de Gás Natural de Lisboa, S.A.” impugnou no Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa a liquidação de ocupação de via pública relativa ao ano de 1996 efectuada pela Câmara Municipal de Lisboa.

Por sentença do M.º Juiz daquele Tribunal foi a impugnação julgada improcedente, mantendo-se a liquidação efectuada.

Tendo a impugnante interposto recurso para o Tribunal Central Administrativo, foi aí revogada a sentença e anulado o acto de liquidação.

Recorreu então a Câmara Municipal de Lisboa para este Supremo Tribunal Administrativo, formulando as seguintes conclusões:

1. O Tribunal Central Administrativo não se pronunciou sobre a matéria de facto, nem mesmo para, caso assim o entendesse, a considerar irrelevante. Pura e simplesmente agiu como se estivesse em causa única e exclusivamente uma questão de direito.

2. Considerando estar perante questão jurídica semelhante à da taxa pela reposição de pavimentos e despesas de fiscalização, valeu-se da jurisprudência dos seus acórdãos a este propósito, não cuidando de qualquer outra questão que não seja a de desqualificar a taxa em causa.

3. Nesta medida, o acórdão em crise padece de nulidade, nos termos da al. d) do n.º 1 do art.º 668.º do CPC, por não se pronunciar sobre questão (de facto) que deveria apreciar e que fundamentou a remessa dos autos à sua competência.

4. Como refere o art.º 4.º, n.º 2 da LGT, citado pelo douto aresto, na senda da definição sedimentada pela Doutrina “*as taxas assentam na prestação concreta de um serviço público, na utilização de um bem do domínio público ou na remoção de um obstáculo jurídico ao comportamento dos particulares.*”

5. No caso em concreto, está em causa a utilização do domínio público, através da ocupação de parte do subsolo viário (subsolo que subjaz às estradas, ruas e passeios municipais) que constitui domínio público municipal, pois o subsolo integra o domínio público viário sendo que o seu uso e aproveitamento é indissociável da superfície do solo consignada ao interesse público da circulação rodoviária ou pedonal.

6. Esta ocupação do subsolo da via pública assenta na respectiva licença de ocupação concedida pelo Município, nos termos do Edital n.º 108/92 de 24 de Setembro e na taxa por esta devida nos termos das al. a) e b) do art.º 16º da Tabela de Taxas e Outras Receitas Municipais, ao abrigo da al. b) do art.º 11º da Lei 1/87, que permite um uso privativo do domínio público, dotado de estabilidade e exclusivismo, atento a que o subsolo ocupado impede qualquer outro uso da parcela ocupada e limita as intervenções na superfície do mesmo.

7. Não restam, pois, dúvidas de que existe contraprestação na taxa pela ocupação do subsolo da via pública, consubstanciada no benefício que o particular, no caso a GDL, SA, extrai de um bem de natureza pública, afecto a interesses públicos, que compete ao Município gerir licenciando e tributando.

8. O facto da GDL, enquanto concessionária, ter ficado investida no direito de utilização do domínio público, nos termos do contrato de concessão outorgado com o Estado Português, em 15.09.95, a que o acórdão alude, não a exime das taxas devidas pela ocupação do domínio público municipal, sob pena de violação do princípio constitucionalmente garantido da autonomia financeira das Autarquias Locais.

9. Nem está no mesmo contemplado, nem poderia estar sob pena de pôr em causa a autonomia e as finanças municipais, qualquer isenção por parte da GDL do pagamento das taxas municipais a que a Executada se opõe.

10. Considera o acórdão recorrido, que *"no caso concreto, em apreço verifica-se, precisamente, a ausência dessa utilização individualizada de bens do domínio público"*, pois não se trata de uma utilização para satisfação de necessidades individuais da GDP. O que se verifica é a ocupação de bens dominiais para instalação e funcionamento de um serviço público.

11. *Mas, "... não é forçoso que a utilidade proporcionada ou o serviço utilizado revertam em benefício exclusivo do seu 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, conxionada com a actividade exercida pelo onerado com a taxa, e que é portanto, também nela interessado."*

12. A Impugnante, mesmo que seja concessionária de um serviço público, não deixa de prosseguir os seus fins estatutários, utilizando para tanto o domínio público municipal e colocando-se, dessa forma, no âmbito de incidência da taxa municipal respectiva, sem qualquer tipo de isenção específica.

13. Deste modo, a utilização do domínio público municipal em causa configura um caso de uso privativo do mesmo, na sua vertente de concessão de aproveitamento mediato ou para instalação de serviços, estando, deste modo, sujeito à aplicação das taxas correspondentes.

14. Assim, deverá concluir-se pela anulação do acórdão em causa, impedindo que, pela via jurisprudencial, se pretenda aquilo que a própria Assembleia da República salvaguardou e se sancione a violação por parte do Estado do princípio constitucional da autonomia financeira dos Municípios.

A impugnante/recorrida contra-alegou, formulando as seguintes conclusões:

I. A decisão do STA de fls.487 a 489, não condicionou o Mmo. Tribunal *a quo* à decisão de qualquer questão de facto;

II. Também as partes processuais não suscitaram, ao configurarem o objecto do presentes autos, qualquer questão de natureza fáctica,

III. Sendo ainda totalmente pacífica - e não controvertida - a existência das infra-estruturas gasistas da recorrida, no subsolo do município de Lisboa, no ano de 1996, que motivaram a tentativa de cobrança dos avisos de pagamento impugnados, por parte da CMLisboa;

IV. Assim, a douda Decisão recorrida não padece do vício de omissão de pronúncia, pelo que não foi violado o preceituado ao art.668º do CPC.

V. Em acréscimo, o doudo Acórdão recorrido foi de uma correcção exemplar, ao nível da aplicação do Direito vigente.

VI. Porquanto - e como considerou a Jurisprudência e Doutrina acima citadas - a ausência de uma utilização individualizada de bens do domínio público, por parte da recorrida, pois estes são ocupados para o efeito de prestação de um serviço público que incumbe ao próprio Estado, retira por completo a legalidade do tributo em apreço;

VII. Acresce que nem a recorrente tem competência legal para o Licenciamento que alega ter efectuado, nem a mesma promoveu quaisquer actos relativos a tal licenciamento, ou sequer efectuou qualquer contraprestação que justificasse a cobrança das pretensas "taxas" impugnadas;

VIII. Com efeito, a C M Lisboa não tem competência nem legitimidade quer para atribuir a licença em apreço quer para aplicar a taxa correspondente, à recorrente, unicamente com base na anterior Lei das Finanças Locais (Lei nº 1/87);

IX. Nos termos da lei que aprovou as bases gerais da concessão e do título contratual desta, a C M Lisboa ficou privada dos poderes de administração da porção do subsolo que viesse a ser necessária para a instalação das infra-estruturas adequadas ao estabelecimento da concessão - artº. 15º alínea c) do DL n.º 374/89 de 25/10;

X. Por se tratar de um serviço público, no qual o próprio Estado é o concedente, foi até dispensado o licenciamento municipal para a realização de quaisquer obras inerentes à rede de distribuição - nº3 alínea b) do art.13º do DL 374/89; Bases XXXIV e XXXV anexas ao DL 33/91 de 16/1; e cláusula 25ª, nº2 alínea a) do contrato de concessão, datado de 16/12/1993;

XI. A consequente impossibilidade de Direito de a C M Lisboa negar a atribuição de qualquer licença de ocupação do subsolo para os fins em vista é bem demonstrativa de que não se trata de uma taxa;

XII. É intempestiva e contranatura a concessão de qualquer licença de ocupação do subsolo nos anos de 1996, relativamente à utilização de uma rede subterrânea já implantada e sob exploração em data anterior.

XIII. O tributo que se pretende cobrar não tem a natureza jurídica de uma taxa por lhe faltar, principalmente, o elemento sinalagmático que é a contrapartida (Ac. do T.C. nº76/88, 7/4; in BMJ nº376, pp.191 segs.);

XIV. Assim sendo, deverá manter-se inteiramente o doudo Acórdão recorrido, nos seus precisos termos.

Pelo Exmo Magistrado do Ministério Público foi emitido parecer no sentido da existência de questão prévia quanto à ausência de um requisito de procedibilidade que deveria levar à rejeição da impugnação por ilegal interposição.

Ouida a recorrente sobre a questão prévia suscitada nada disse. Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

No acórdão recorrido vêm dados como provados os seguintes factos:

a) Em 28/03/1994 a Divisão de Publicidade e Via Pública da Câmara Municipal de Lisboa (adiante CML) solicitou à Direcção de Infra-Estruturas e Saneamento Divisão de Subsolo e Cadastro, da mesma CML, que informassem quais as ocupações do subsolo pôr parte da GDP, SA, e qual a metragem das condutas com diâmetro até 20 cm e com medida superior a esta - cfr. fls. 223;

b) Em 26/01/1995 a Divisão de Subsolo e Cadastro informou qual a metragem das referidas condutas - cfr. Q.;221;

c) Em 15/02/1995 a Divisão de Publicidade e Via Pública da CML comunicou à GDP, SA, que iria ser emitida a respectiva licença relativa à ocupação da via pública - subsolo -, pela qual são devidas taxas de ocupação do subsolo da via pública e que, com base na metragem de tubagem de gás existente na cidade de Lisboa, em breve seriam avisados para o pagamento - cfr. fl.224;

d) Em 03/08/1995 a GDP, SA, solicitou à Divisão de Publicidade e Via Pública da CML que informassem quais as licenças a que respeitavam os avisos que tinham recebido, bem como quais os regulamentos ou actos que estabeleceram tais quantitativos, quais os critérios de cálculo - cfr. fl. 226;

e) Em 22/09/1995 a Divisão de Publicidade e Via Pública da CML informou a GDP, SA, que os avisos que tinha recebia respeitavam à ocupação da via pública do subsolo com tubagens de 170 000 m de tubagem de gás com diâmetro superior a 200 cm e 630 000 m de tubagem com diâmetro inferior a 200 cm. Informou ainda que com base em tal informação foi emitida a referida ocupação através da licença nº 5919613. Os anos de 1994/5 foram emitidos em 95/07/01, como não foi pedido qualquer tipo de cancelamento desta licença, a licença em causa foi renovada automaticamente, sendo que o ano de 1996 foi emitido em 01/06/96, na importância de 203 700 000\$00. Informou ainda que as taxas aplicadas estão previstas nas alíneas a) e b) do nº 17 do artº 21º da Tabela de Taxas, Licenças e Outras Receitas Municipais - cfr. fls. 15 a 39, 96 a 98, 211, 212, 234 a 243;

f) Em 30/06/1995 à GDP, SA, sucedeu, em todos os direitos e obrigações, a GDL - Sociedade Distribuidora de Gás Natural de Lisboa, SA, ora impugnante - cfr. fls. 40 a 66;

Entre a Câmara Municipal de Lisboa e a impugnante não foi formalizado qualquer protocolo para a cedência e utilização dos bens do domínio público municipal do tipo daquele a que alude a cláusula 23ª, nº 3, do Contrato de Concessão da rede de distribuição de gás natural de Lisboa entre o Estado Português e GDP, SA, outorgado em 16/12/1993 - cfr. fls. 114.

Assentes tais factos apreciamos o recurso.

Logra prioridade de apreciação a questão prévia suscitada pelo Ministério Público que entende que a impugnação deveria ser rejeitada por ausência de um requisito de procedibilidade em virtude de o tribunal não se ter pronunciado sobre a necessidade de a impugnação dever ser precedida da pertinente reacção perante o órgão executivo autárquico.

Prescrevia o artigo 22º da Lei 1/87 de 6 de Janeiro:

”1. As reclamações e impugnações dos interessados contra a liquidação e cobrança dos impostos referidos no nº1 do artigo 4º e da derrama são deduzidas perante a entidade competente para a liquidação e decididas nos termos do Código de Processo das Contribuições e Impostos.

2. As reclamações e impugnações dos interessados contra a liquidação e cobrança de taxas, mais-valias e demais rendimentos gerados

em relação fiscal são deduzidas perante os órgãos executivos das autarquias locais, com recurso para o tribunal tributário de 1ª instância territorialmente competente.

3. Compete aos tribunais tributários de 1ª instância a instrução e julgamento das infracções cometidas em relação à liquidação e cobrança dos impostos e derramas mencionados nos artigos 4º e 5º.

Do auto de transgressão por contravenções cometidas em relação à liquidação e cobrança de taxas e mais-valias pode haver reclamação, no prazo de dez dias, para os órgãos executivos das autarquias, com recurso para os tribunais tributários de 1ª instância.

5. Compete aos tribunais tributários de 1ª instância a cobrança coerciva de dívidas às autarquias locais provenientes de impostos, derramas, taxas e encargos de mais-valias, aplicando-se, com as necessárias adaptações, os termos estabelecidos no Código de Processo das Contribuições e Impostos”.

Os impostos a que se refere o nº1 do artigo 4º mencionado no nº1 do artigo 22º, são: a contribuição predial rústica e urbana, o imposto sobre os veículos, o imposto para o serviço de incêndios, o imposto de mais-valias, a sisa e o IVA. Não cabendo a taxa de ocupação da via pública em qualquer desses tributos terá de concluir-se que a sua impugnação deve ser deduzida perante o executivo municipal, embora com recurso da sua decisão para o Tribunal Tributário de 1ª Instância.

No caso vertente a impugnante, tendo embora apresentado a petição na Câmara Municipal de Lisboa que sobre ela emitiu parecer após instrução e manteve o acto, dirigiu a impugnação ao Juiz de Direito do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa. Ora o Código de Processo Tributário não dispensou ou revogou a necessidade de haver a reclamação graciosa a que se referia o artigo 22º da Lei 1/87 que vigorou até à entrada em vigor da Lei 42/98. Faltou pois aqui o requisito de procedibilidade porquanto a impugnação do acto de liquidação só poderia ocorrer após reclamação graciosa para o órgão executivo autárquico e respectiva decisão. Proceder pois a questão suscitada pelo Ministério Público pelo que se considera ilegal a interposição da impugnação judicial.

Neste sentido se tem pronunciado este Supremo Tribunal Administrativo, nomeadamente nos recursos 21546 do Pleno de 15 de Março de 2000, 25767 de 23 de Maio de 2001 e 928/02 de 16 de Outubro de 2002, ambos da Secção, sendo que naquele (25767) estava em causa a impugnação pela recorrida das mesmas taxas mas do ano de 1997.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência neste Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, revogar o acórdão recorrido, julgando improcedente a impugnação por falta de prévio esgotamento da via graciosa.

Custas pela recorrida na instância e neste Supremo Tribunal Administrativo, com 60% de procuradoria.

Lisboa, 18 de Dezembro de 2002. — *Vitor Meira* (Relator) — *Baeta de Queiroz* — *Lúcio Barbosa* (Vencido. Apesar da impugnação ter sido dirigida ao juiz, entendo que foi cumprido o disposto no art.º 22º, 2, da Lei 1/87, de 6/1. Na verdade, parece depreender-se dos autos que foi proferido despacho pelo Exmº. Presidente da Câmara. Assim, na linha de decisões anteriores, concederia provimento ao recurso).

## Acórdão de 18 de Dezembro de 2002.

### Assunto:

*Reintegrações e amortizações.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*Os bens totalmente reintegrados podem ser reavaliados, no âmbito do DL 49/91, de 25-1, mas as reintegrações só são consideradas custos fiscais, relativamente ao período de vida útil adicional, até que se complete o período máximo de vida útil admissível em face do Decreto Regulamentar n.º 2/90, salvo em casos especiais devidamente justificados e aceites pela Direcção-Geral de Impostos, como resulta da alínea d) do n.º 1 do art. 32.º do C.I.R.C. e do n.º 5 do art. 3.º daquele Decreto Regulamentar.*

Recurso n.º 1027/02, Recorrente: Construções S. Jorge, Lda; Recorrida: Fazenda Publica; Relator: Ex.mo Conselheiro António Pimpão.

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

1. Construções S. Jorge, Lda, recorre do acórdão que, no Tribunal Central Administrativo, concedendo provimento ao recurso, revogou a sentença que havia julgado procedente a impugnação de IRC e, por isso, manteve a respectiva liquidação.

Alegou formulando o seguinte quadro conclusivo:

A) O aumento das reintegrações anuais resultantes da reavaliação são custos de exercício compovadamente indispensáveis para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto e para a manutenção da fonte produtora (cf. Artº 23º CIRC).

B) O Decreto-Lei nº 49/91, de 25 de Janeiro aplica-se aos elementos do activo immobilizado corpóreo que possuam ainda aptidão para poderem desempenhar a sua função técnico-económica e sejam efectivamente utilizados no processo produtivo.

C) De acordo com o estipulado no Dec. - Lei nº 49/91 a reavaliação podia incidir sobre bens já reintegrados, ou seja, sobre elementos cujo período máximo de vida útil já havia decorrido.

D) O Dec.-Lei nº 49/91 permite que estas reintegrações e amortizações sejam considerados custos do exercício para efeitos de IRC.

E) O Dec.-Lei nº 49/91 enquadra-se nos casos especiais devidamente justificados e aceites pela Direcção-Geral das Contribuições e Impostos.

F) Este Dec.-Lei inscreve-se na lógica da excepção prevista no artº 32º/1 d) do CIRC e do art. 3º, n.º 5 do DR 2/90.

G) Estamos perante normas das quais resulta um desagravamento fiscal.

H) Decorre do contrato com o IAPMEI que "o apoio financeiro concedido transitará para uma conta de reserva especial, não susceptível de distribuição, mesmo após a libertação das garantias referidas no nº 3 da cláusula sétima. A sua integração no capital social será apenas efectuada após a ocorrência de 3 exercícios contabilísticos completos, contados a partir da data da sua atribuição".

I) O que a ora alegante cumpriu, adequadamente em termos fiscais.

J) Assim no acórdão, ora em recurso, julgando improcedente a nossa impugnação, foram violadas entre outras as disposições do artº 1º e ss. do DL 49/91 de 25 de Fevereiro, o artº 3º do DR 2/90, o artº 23º e o artº 32º estes do CIRC.

Ao EMMP foi dada vista nos autos.

2. O acórdão recorrido fixou o seguinte quadro factual:

a) A ora impugnante é uma Sociedade por Quotas e exerce a actividade de "empreiteiro de obras públicas" CAE nº 5000.9.0 pela qual está tributada em IRC pela RF de Penacova.

b) Em causa estão amortizações decorrentes da circunstância de haverem sido avaliados bens que estavam ao serviço da empresa.

c) Tratando-se de máquinas que ainda hoje, tal como então, se encontram ao serviço da empresa.

d) Os bens existiam, existem e tinham o valor adequado que foi indicado.

e) Tratava-se, fundamentalmente de máquinas de pedra, pás, carregadoras e cilindros que, de resto, ainda estão ao seu serviço.

f) A empresa dedica-se à construção de estradas e todas as máquinas a tal respeitavam.

g) Os bens de equipamentos reavaliados configuravam activo immobilizado e produziam,

h) O que ainda hoje acontece.

i) Consideram-se válidos e integralmente reproduzidos os elementos individualizados nos nºs. 12 e 13 da petição inicial.

j) Decorre do contrato com o IAPMEI, configurado como o doc. nº 71, segundo a sua cláusula 8ª nº 3 que o apoio financeiro concedido transitará para uma conta de reserva especial, não susceptível de distribuição, mesmo após a libertação das garantias no nº 3 da cláusula 7ª.

l) A sua reintegração no capital social será apenas efectuada após a ocorrência de três exercícios contabilísticos completos, contados a partir da data da sua atribuição.

m) O que a impugnante cumpriu.

n) Dos contratos que são os nºs 71 e 72, juntos com a petição inicial, os incentivos concedidos destinam-se à modernização de uma unidade industrial, através da automação da sua linha de britagem, com aquisição e montagem de equipamentos.

o) Considerados fiscalmente nas declarações mod. 22 dos respectivos exercícios.

3.1. Na conclusão H) das suas alegações refere a recorrente que decorre do contrato com o IAPMEI que "o apoio financeiro concedido transitará para uma conta de reserva especial, não susceptível de distribuição, mesmo após a libertação das garantias referidas no nº 3 da cláusula sétima. A sua integração no capital social será apenas efectuada após a ocorrência de 3 exercícios contabilísticos completos, contados a partir da data da sua atribuição".

Isto mesmo havia afirmado a recorrente nos pontos 19 e 20 das suas alegações (cfr. fls. 222 e vº).

Havia entendido o acórdão recorrido (cfr. fls. 214 e vº) que os subsídios concedidos à recorrente não podiam deixar de se considerar proveitos, já que se enquadram na h) do artº 20º nº 1 do CIRC, por se reportarem a participações financeiras destinadas à modernização da unidade industrial daquela pelo que, ao abrigo do artº 18º do mesmo código, deviam ser contabilizados como proveitos do ano em que foram colocados à disposição do contribuinte.

Acrescentou que o conteúdo da cláusula 8ª nº 3 do contrato celebrado entre a recorrida e o IAPMEI, segundo a qual o apoio financeiro transitará para uma conta de reserva especial, não suscep-

tível de distribuição, mesmo após a libertação das garantias referidas na cláusula 7ª n.º 3 e a sua integração no capital social seria apenas efectuada após a ocorrência de três exercícios contabilísticos completos contados a partir da data da sua atribuição, não vincula a Administração Fiscal nem poderia alterar as normas fiscais acima referidas.

Concluiu, por isso, que bem andou a Administração Fiscal ao considerar como proveitos os subsídios concedidos à recorrida para o fim constante do contrato de fls. 134 e segs.

A recorrente não questiona o assim decidido pelo que nesta parte transitou em julgado o acórdão agora em apreciação.

3.2. O acórdão recorrido entendeu que não constituem custos os valores resultantes de amortizações de bens totalmente reintegrados e que excederam o período máximo de vida útil.

Contra o assim decidido insurge-se a recorrente sustentando, em síntese, que o aumento das reintegrações anuais resultantes da reavaliação são custos de exercício uma vez que o Decreto-Lei n.º 49/91, de 25 de Janeiro, aplica-se aos elementos do activo imobilizado corpóreo que possuam ainda aptidão para poderem desempenhar a sua função técnico - económica e sejam efectivamente utilizados no processo produtivo.

Acrescenta que de acordo com o Dec. - Lei n.º 49/91 a reavaliação podia incidir sobre bens já reintegrados, ou seja, sobre elementos cujo período máximo de vida útil já havia decorrido e que este diploma legal se enquadra nos casos especiais devidamente justificados e aceites pela Direcção Geral das Contribuições e Impostos inscrevendo-se na lógica da excepção prevista no art.º 32º/1 d) do CIRC e do art. 3.º, n.º 5 do DR 2/90.

Resta, por isso, apreciar a questão em discussão e que se prende com a de saber se constituem custos os valores resultantes de amortizações de bens totalmente reintegrados e que excederam o período máximo de vida útil.

Esta questão foi já apreciada neste STA (cfr. Ac. de 27-10-99, Rec. 24.042, de 3-10-2001, Rec. 25.034 e de 10-10-2001, Rec. 25.836) tendo todos estes acórdãos entendido que não são considerados custos de exercício da empresa as reintegrações e amortizações dos elementos do activo imobilizado reavaliados ao abrigo do DL 49/91, de 25-1, praticadas para além do período máximo de vida útil, a menos que sejam casos justificados e aceites pela DGCI.

Inexistem motivos para discordar desta orientação que, por isso, passamos a acompanhar seguindo de perto o indicado acórdão de 3-10-2001, Rec. 25.034.

Dos art.ºs 27º e 32º do C.I.R.C. resulta o regime geral das reintegrações e amortizações segundo o qual:

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

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

actividade normal da empresa sua proprietária, mobiliário e equipamentos sociais, devendo, porém, em regra, ser usado o mesmo método de reintegração e amortização desde a sua entrada em funcionamento até à sua reintegração ou amortização total, transmissão ou inutilização. (art. 28.º, n.ºs 1, 2 e 4);

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

a) Custo de aquisição ou custo de produção;

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

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

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

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

O diploma regulamentar a que se refere o art. 29.º, n.º 1, é o Decreto Regulamentar n.º 2/90, de 12 de Janeiro, que, de relevante para os autos, estabelece que:

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

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

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

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

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

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

Do acabado de referir art. 3.º 2 resulta que, na utilização do método de quotas constantes, a taxa de reintegração não é fixa, podendo contribuir para as taxas constantes das tabelas anexas ao Decreto Regulamentar n.º 2/90, ou por taxas com valores até metade das indicadas.



Assim e como se escreveu no acórdão que vimos acompanhando "se o contribuinte utiliza a taxa máxima de reintegração ou amortização (a taxa indicada na tabela, para o caso), o período de vida útil dos respectivos elementos do activo imobilizado será o mínimo legalmente admissível, para efeitos de custos fiscais. Nestes casos, a reintegração total atingir-se-á em metade do período máximo de vida útil legalmente admissível, que seria o que resultaria da aplicação de metade da taxa indicada na tabela (art. 3.º, n.º 2, alíneas a) e b), do Decreto Regulamentar n.º 2/90).

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

E dos art.ºs 3º 2, 5º 2 e 4 e 8º 2 b) do DL 49/91, de 25-1, resulta, como no mencionado acórdão se escreveu, que "é permitida a reavaliação de bens já totalmente reintegrados, isto é bens cujo custo fiscal já tinha sido integralmente deduzido" o que "significa que a permissão da reintegração de bens já completamente reintegrados não é algo conatural à reavaliação de bens do activo imobilizado, sendo antes um benefício que o legislador concede quando entende dever concedê-lo, no âmbito da sua discricionariedade legislativa, quando entende que há interesse público extrafiscal relevante que supera o da tributação, como o é o da saúde financeira das empresas" pois que "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" sendo "inequívoco que, relativamente aos bens totalmente reintegrados, cujo período total da vida útil deduzida da taxa de reintegração utilizada já se esgotou, as reintegrações posteriores à reavaliação, permitidas pela alínea b) do n.º 3 do art. 5.º e pela alínea b) do n.º 2 do art.º 8º do Decreto-Lei n.º 49/91, terão de ser efectuadas com um novo período de vida útil".

E neste diploma legal inexistente norma que de forma expressamente estabeleça que este novo período de vida útil pode exceder, juntamente com o decorrido até à reintegração completa, o período máximo de vida útil legalmente admissível.

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

Com efeito na alínea d) do n.º 1 do art. 32.º do C.I.R.C. estabelece-se a não aceitação das reintegrações e amortizações praticadas para além do período máximo de vida útil, com ressalva dos casos especiais devidamente justificados e aceites pela Direcção-Geral das Contribuições e Impostos.

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

Como no citado acórdão se escreveu "nem seria razoável outra solução, pois se, relativamente a bens não totalmente reintegrados

não se prevê a possibilidade de ser excedido o período máximo de vida útil legalmente admissível (a alínea a) do n.º 2 do art. 4.º do Decreto-Lei n.º 49/91 prevê, relativamente a elementos do activo imobilizado não totalmente reintegrados, que serão actualizados multiplicando quer o valor dos mesmos elementos quer as correspondentes reintegrações acumuladas pelo coeficiente de desvalorização monetária que corresponder ao ano a que aquele valor se reporta, não se prevendo qualquer adição ao período de utilização que resultava das taxas de reintegração que vinham a ser aplicadas), também ela não se poderia justificar em relação a bens já completamente reintegrados, em que o contribuinte jamais eficazmente utilizara a possibilidade de consideração desses bens para efeitos de custos fiscais " pelo que "é de concluir que, fora daqueles «casos especiais», a reavaliação de bens já totalmente reintegrados, apenas tem efeitos a nível de custos fiscais, nos casos em que não tenham sido utilizada a taxa mínima autorizada e, em que, por isso, a reintegração total tenha sido atingida sem estar esgotado o período máximo de vida útil admissível. Nestes casos, porém, as reintegrações apenas são relevantes como custos até estar completado este período máximo de vida útil legalmente admissível".

Do exposto resulta 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.

3.3. Refere, ainda a recorrente, cfr. al. E) das conclusões das alegações que o Dec.-Lei n.º 49/91 enquadra-se nos casos especiais devidamente justificados e aceites pela Direcção - Geral das Contribuições e Impostos.

As mencionadas normas dos art.ºs 32º 1 d) do CIRC e do 3º 2 do Dec. Reg. n.º 2/90 ao limitarem a sua aplicação a casos especiais devidamente justificados e aceites pela D.G.C.I., apontam "manifestamente para situações com peculiaridades que as distingam da generalidade dos casos, pelo que, em face da sua letra, deverão afastar-se do seu campo de aplicação as situações que se podem verificar em relação à generalidade das empresas, como é o caso das previstas no Decreto-Lei n.º 49/91" pois que "nestas condições, partindo do pressuposto de que o legislador soube exprimir o seu pensamento em termos adequados ... será de concluir que, ao referir a aplicação subsidiária do C.I.R.C. e do Decreto Regulamentar n.º 2/90, sem acrescentar qualquer elemento que possa levar a entender que se pretende afastar o regime que resulta directamente do seu texto, o legislador terá querido adoptar a aplicação desse regime de definição casuística dos custos a aceitar e não criar um regime especial, não previsto naqueles diplomas" pois que "se se pretendesse introduzir um regime distinto, decerto não deixaria de introduzir-se no Decreto-Lei n.º 49/91 uma redacção que claramente o revelasse, em vez de adoptar uma fórmula legislativa idêntica à utilizada no Decreto-Lei n.º 219/82, que foi interpretada da forma referida".

Por isso conclui-se, mais uma vez acompanhando o referido acórdão de 3-1-0-2001, Rec. 25.034, que:

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

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

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

Do exposto resulta que não merece provimento o recurso interposto do acórdão recorrido.

4. Termos em que se nega provimento ao presente recurso.

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

Lisboa, 18 de Dezembro de 2002. — António Pimpão (Relator) —  
Mendes Pimentel — Vítor Meira.

## Acórdão de 18 de Dezembro 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 43.º da LGT.*

Recurso n.º 1239/02. Recorrente: ORO, SGPS, S. A.; Recorrida: Fazenda Publica; Relator: Ex.º Juiz Conselheiro Dr. António Pimpão.

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

1. O. R. O., SGPS, S. A., recorre da sentença que, no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Braga, julgou parcialmente improcedente a impugnação do acto tributário da liquidação de emolumentos quanto ao pedido de juros deduzidos.

Alegou formulando as seguintes conclusões:

a) 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. 43.º da L. G. T. e no art. 61.º do C. P. P. T.;

b) 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;

c) 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;

d) 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;

e) 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;

f) A sentença recorrida, ao julgar improcedente o pedido de juros legalmente formulado, violou, pois, por errada interpretação e aplicação o art. 22.º da Constituição da República e os arts. 43.º da L. G. T. e 61.º do C. P. P. T..

Os autos foram com vista ao EMMP tendo decorrido o prazo para emissão de parecer.

2. A sentença recorrida fixou o seguinte quadro factual:

1. A liquidação de 9 326 873\$00 data de 30.03.2000, e foi feita pela Conservatória do Registo Comercial de Vila Nova de Famalicão, tendo a impugnante, nessa data, pago esse valor descritivo dos emolumentos recebidos, de fls. 361, e ofício do Registo Nacional de Pessoas Colectivas, de 26.03.2001, de fls. 396/400;

2. Em 23.05.2000, a título de complemento de preparo, foram exigidos, à impugnante, que os pagou, mais 45 922\$00 - doc. 3, a fls. 22;

3. Na liquidação, inclui-se o valor de 379\$00 de participação emolumentar - ver liquidação de fls. 361;

4. Antes de deduzir esta impugnação, a impugnante não recorreu hierarquicamente da liquidação;

5. A liquidação refere-se à inscrição, no dito registo, de um aumento do capital social da impugnante - fls. 361.

3. Não vem questionada a sentença na parte em que anulou a liquidação dos indicados emolumentos já que a recorrente apenas discute a legalidade da declaração de que não são devidos juros legais desde a data do pagamento.

A decisão recorrida 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, 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 na Tabela de Emolumentos identificada, não substancia erro imputável aos serviços.

Estabelece o art.º 43.º 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, 2ª edição, p. 307 e 308, em anotação ao art.º 61.º, os juros indemnizatórios, tal como os compensatórios, destinam-se a compensar o contribuinte pelo pre-

juízo provocado por um pagamento indevido de uma prestação tributária e enquadram-se na teoria da responsabilidade civil extracontratual a qual tem assento constitucional no art.º 22.º 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.º 43.º 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 e em caso de colisão entre umas e outras às que à situação concreta dessem ser aplicadas.

Conforme entendeu a sentença recorrida 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 de que partiu desapplicando as normas que a sentença recorrida identifica e que ao caso seriam as adequadas conforme entendeu a mesma 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 pág. 503.

Ainda conforme escreve Jorge de Sousa CPPT Anotado, 2ª edição, p. 3012 e 313, em anotação ao art.º 61.º, “A Administração Tributária tem deveres genéricos de actuação em conformidade com a lei (art.º 266.º n.º 1, da CRP e 55.º 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, conexas 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.

Procede, nos termos expostos, o recurso.

4. Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, revogando, na parte questionada, a sentença recorrida ordenando-se o pagamento dos juros indemnizatórios peticionados desde a data do pagamento até integral reembolso.

Sem custas.

— Lisboa, 18 de Dezembro de 2002. — António Pimpão (relator) — Mendes Pimentel — Vítor Meira.

## Acórdão de 18 de Dezembro de 2002.

### Assunto:

*Artigo 7º nº4 do CIRS. Presunção. Ilusão dessa presunção. Constitucionalidade do nº5 do mesmo artigo 7º.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*I — O artigo 7º nº4 do CIRS previa, à data dos factos, que o lançamento em contas correntes dos sócios de verbas que não resultassem das operações nele referidas, presumiam-se feitos a título de lucros ou adiantamento de lucros.*

*II — Tal presunção podia ser ilidida pelos meios indicados no nº5 do mesmo artigo.*

*III — Esta limitação dos meios de ilusão da presunção não sofria de inconstitucionalidade.*

Recurso n.º 1435/02-30. Recorrente: Maria do Carmo Fidalgo; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.<sup>mo</sup> Conselheiro Vítor Meira.

Maria do Carmo Fidalgo impugnou no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Coimbra a liquidação de IRS do ano de 1990 que lhe foi notificada.

Por sentença do Mº Juiz daquele Tribunal foi a impugnação julgada procedente e anulada a liquidação em causa.

Não se conformando com a decisão interpôs a Fazenda Pública recurso para o Tribunal Central Administrativo, o qual concedeu provimento ao recurso, revogando a sentença e mantendo a liquidação impugnada.

Recorreu então a impugnante para este Supremo Tribunal Administrativo pedindo a revogação de tal acórdão, tendo formulado as seguintes conclusões:

a) O acórdão recorrido padece de erro de julgamento por errada interpretação e aplicação da lei;

b) Ao contrário do que entendeu, a impugnante poderia fazer a prova dos factos que levaram a sentença da 1ª instância a considerar afastada a presunção estabelecida no n.º 4 do art.º 7º do CIRS através de testemunhas e de documentos;

c) Na verdade, a restrição ao uso dos meios gerais de prova, como restrição que é ao direito de acesso aos tribunais e de fazer valer aí os seus direitos, consagrado como garantia constitucional no art.º 20º da CRP, precisa de ter fundamento materialmente bastante para ser legítima, e, por isso, carece também de estar prevista expressamente na lei, seja na lei reguladora do processo judicial de tornar efectivos os direitos substantivos, seja na lei reguladora do regime substantivo desses direitos, por força do disposto no art.º 18º n.ºs 2 e 3 da C.R.P.

d) Ora, os n.ºs 4 e 5º do art.º 7º do CIRS ou os art.ºs 120º e segs. do CPT, vigente ao tempo da impugnação judicial, não previam qualquer restrição ao uso daqueles meios de prova (testemunhas e documentos);

e) A presunção estabelecida no n.º 4 do art.º 7º do CIRS é uma simples presunção legal *juris tantum* e que, por si própria é também um meio de prova (art.º 349º do CC) que, como tal, pode ser ilidida pelos meios previstos no n.º 5 do mesmo artigo e nesses meios, o contribuinte pode lançar mãos dos meios gerais de prova, entre eles se contando as testemunhas e documentos, perante o respectivo órgão decidente, seja ele judicial ou administrativo;

f) A previsão legal das presunções é independente dos meios judiciais, processos ou tipo de acções em que sejam apreciados os direitos a que elas respeitam, nada contendo, no caso, com os meios de elisão da presunção definida no n.º 4 que constam do n.º 5, ambos os números do art.º 7º do CIRS;

g) A interpretação feita pelo acórdão recorrido leva a configurar a presunção aí estabelecida como uma espécie de presunção *juris et de jure*, pelo menos no domínio em que não admitiu a prova com base em testemunhas e documentos, em matéria de incidência de impostos, e, como tal, ela é inconstitucional por ofensa do princípio da capacidade contributiva com assento nos art.ºs 104º, 12º, 13º e 1º da CRP (hoje, também explicitada no art.º 73º da LGT) (Cfr. Acórdão do T. C. n.º 348/97, de 29/4/97, D.R. II Série, de 25/7/97 precisamente a propósito do § 2º do artigo 14º do C. I. Capitais);

h) Ao contrário do que o acórdão parece pressupor, a presunção estabelecida no n.º 4 do art.º 7º do CIRS pode ser ilidida no processo de impugnação judicial, ao contrário do que se passava quanto à presunção prevista no § 2º do art.º 14º do C.I. Capitais;

i) São completamente diferentes as condições de afastamento das presunções que estão previstas no n.º 5 do art.º 7º do CIRS das que estavam apontadas no § 2º do artigo 14º, do C. I. Capitais;

j) Começando pelos seus termos verbais e o sentido dos mesmos;

k) Depois porque uma solução diferente daquela que estava prevista no § 2º do art. 14º do C. I. Capitais impõe-se hoje ao legislador ordinário por força da diferente concepção quanto à natureza e competência do contencioso administrativo e tributário a que se encontra obrigado pelo art.º 212º da C.R.P. sendo, os art.ºs 3º e 4º do ETAF apenas uma elucidação de tal ideia, aliás, de natureza pré-constitucional, já que antecederam a sua consagração no texto da Constituição;

l) Por outro lado, uma solução do tipo daquela, que o acórdão parece defender seria racionalmente incongruente, segundo a lógica do actual preceito: se o tribunal tributário não poderá deixar de ser tido por competente para sindicar, pela via do recurso contencioso,

os actos das demais entidades que não considerem, caso lhe seja pedida, ilidida a presunção (autoridades administrativas, Banco de Portugal e DGI) e por esse modo tomar conhecimento dos pressupostos de facto e de direito do afastamento da presunção, seria completamente irracional que se interpretasse a expressão “judicial” dentro de uma acepção que afastasse a possibilidade de o fazer por pedido directo do contribuinte no processo de impugnação judicial e o obrigasse a ir discutir a matéria nos tribunais comuns;

m) Depois, ainda, porque, não havendo aqui que decidir qualquer questão a título principal, sempre o tribunal tributário será o competente segundo as regras consagradas nos art.ºs 3º e 4º do ETAF e ainda do art.º 96º n.º 1 do CPC.

Não houve contra-alegações.

Pelo Ex.º Magistrado do Ministério Público foi emitido parecer no sentido do não provimento do recurso por não ser inconstitucional o n.º 5 do artigo 7º do CIRS e não ter a recorrente apresentado os meios de prova aí considerados que pudessem ilidir a presunção.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

O acórdão recorrido considerou provados os seguintes factos:

a) Foi a impugnante notificada, em 14.12.95 pela Direcção Geral das Contribuições e Impostos para pagar, no prazo de 30 dias a contar do 3º dia útil posterior ao do registo, a quantia de Esc. 49.221.847\$00, proveniente da liquidação de IRS do ano de 1990, nos termos do art. 81º do CIRS.

b) Anteriormente, havia a impugnante sido notificada, pela Direcção Distrital de Finanças de Coimbra, nos termos do art.º 67º do CIRS, da fixação em 85.944.602\$00, do rendimento colectável relativo ao ano de 1990.

c) Sendo 2.183.367\$00 do rendimento colectável declarado e 61.235\$00 de correcções técnicas.

d) A impugnante reclamou desta fixação adicional do rendimento colectável, ao abrigo do art.º 68º do CIRS, para a comissão Distrital de Revisão.

e) A Comissão Distrital indeferiu quase totalmente a reclamação.

f) No acerto das correcções avulta a quantia de 77.150.000\$00.

g) Valor este considerado como adiantamento por conta de lucros, assim constituindo rendimento de categoria E, nos termos do n.º 4 do art.º 7º do CIRS.

h) Esta decisão deve por base a informação da Fiscalização, segundo a qual o Sr. Joaquim Alvaro recebeu no ano de 1990 da firma C.A. - Construtora do Alva, S.A., a importância de 77.150.000\$00 como adiantamento para a aquisição de dois terrenos, que posteriormente venderia à C.A..

i) Tendo celebrado dois contratos de promessa de compra e venda com a C.A.

Todavia, dos autos não resulta que o falecido Joaquim Álvaro tivesse recebido a quantia de Esc. 77.150.000\$00, a título de lucros ou de adiantamento de lucros.

l) Tal quantia foi-lhe entregue, por razões de ordem negocial, para a celebração de dois negócios a favor da C.A.

m) Um referente à aquisição de vários prédios rústicos circundantes às Caldas de S. Paulo.

n) Com o intuito de posterior desenvolvimento de umas terras que aí funcionaram em tempos.

o) Conjugado com um outro projecto, de terceiros, denominado “Vale dos Sonhos”.

p) Que proporcionaria as infra-estruturas necessárias em termos de instalações hoteleiras.

q) E aproveitando um alvará que aquele possuía para a exploração das obras.

r) Outro, referente à aquisição de uns terrenos confinantes com aquele onde a Construtora do Alva explora uma pedreira conhecida pela pedreira do Cobral.

s) Sem que, contudo, os negócios se hajam concretizado.

t) O falecido Joaquim Álvaro veio, sim, a adquirir, para a Construtora do Alva, um terreno sito em S. João da Carreira, Viseu, pelo valor de 60.000 contos.

u) O remanescente da quantia foi pago da seguinte forma:

- em 18 de Novembro de 1994 foi creditada pela C.A. àquele a quantia de 6.148.355\$00, na conta de devedores e credores;

- os restantes 11.001.605\$00, foram, também, creditados, em 31.7.1995.

v) Ficando, por este modo, saldada a conta devedores e credores.

x) Inexiste qualquer deliberação social a autorizar a distribuição de lucros ou o seu adiantamento a qualquer accionista.

z) De resto, raramente havia distribuição de lucros, mas sempre que acontecia ficava consignado em acta da Assembleia Geral.

z1) E essa distribuição era feita de acordo com a participação dos accionistas.

z2) Uma distribuição de lucros, na ordem dos 77 mil contos, seria, nessas condições, inconcebível a um só sócio.

Assentes tais factos apreciemos o recurso.

A única questão a decidir no presente recurso, pois que foi a única sobre que incidiu o acórdão recorrido, respeita à interpretação dos modos porque pode ser ilidida a presunção constante do nº 4 do artigo 7º do CIRS. A recorrente pretende, ao contrário do que foi decidido no acórdão recorrido, que a presunção prevista naquela norma pode ser ilidida por qualquer meio de prova. Por seu turno o acórdão decidiu que a mesma só poderia ser ilidida pelos meios de prova expressamente indicados no nº 5 seguinte. Vejamos o que diziam então tais normativos porquanto hoje é diferente a sua redacção.

“4. 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 do exercício de cargos sociais, presumem-se feitos a título de lucros ou adiantamentos dos lucros.

5. As presunções estabelecidas no presente artigo podem ser ilididas com base em decisão judicial, acto administrativo, declaração do Banco de Portugal ou reconhecimento pela Direcção-Geral das Contribuições e Impostos.”

Analisando o probatório do acórdão recorrido que se impõe a este Supremo Tribunal Administrativo, não resulta que a recorrente haja provado que os lançamentos em causa resultassem de mútuos, de prestação de trabalho ou do exercício de cargos sociais. Donde ser lícito concluir, como fez a Administração Fiscal, que tais lançamentos foram feitos a título de lucros ou de adiantamento de lucros. A recorrente não questiona tal presunção legal mas entende que a mesma pode ser ilidida por qualquer meio de prova, nomeadamente por testemunhas e documentos. Atenta a clareza do texto legal afigura-se que não lhe assiste qualquer razão. As presunções *juris tantum* admitem prova em contrário. Todavia não pode daí inferir-se que tal prova poderá ser feita por qualquer meio quando a lei especifica ao caso

aplicável explicita quais os meios de prova que poderão ser usados para afastar tal presunção. A ser assim teria de considerar-se como não escrito o nº 5 do artigo 7º do CIRS, cabendo perguntar quais os motivos pelos quais o legislador o elaborou. Se o legislador elaborou uma norma específica para o efeito tal não pode deixar de ser entendido no sentido de não pretender que a ilisão se fizesse por qualquer meio de prova. Contrariamente ao que diz a recorrente as presunções não são meios de prova, mas meios lógicos ou mentais ou afirmações formadas em regras de experiência (vide Ac. STJ de 12.11.74 in BMJ 241-290), o que aliás resulta do próprio texto do artigo 349º do Código Civil.

Para tornar a indicação legal dos meios de ilisão da presunção do nº 4 do artigo 7º do CIRS invoca a recorrente a sua inconstitucionalidade, referindo nesse sentido os artigos 20º, 18º n.ºs 2 e 3, 104º, 12º e 13º n.º 1, todos da Constituição da República Portuguesa. Apreciemos então tal alegação. O artigo 20º regula o acesso ao direito e aos tribunais e não se vê, nem a recorrente explicita, em que é que foi ele coarctado. O artigo 18º respeita às restrições aos direitos, liberdades e garantias e não se percebe em que medida são estes restringidos quando a lei indica taxativamente as formas pelas quais deve ser ilidida uma determinada presunção. O artigo 104º refere a função dos impostos e a forma de tributação, não se entendendo também aqui o que pretende a recorrente pois que o que está em causa não é, como diz, a sua capacidade contributiva. Finalmente, quanto aos invocados artigos 12º e 13º que consubstanciam os princípios da universalidade e da igualdade, também não sofrem de qualquer violação por parte do nº 5 do artigo 7º do CIRS pois que o mesmo é aplicável em todas as situações similares. Refira-se finalmente o artigo 73º da Lei Geral Tributária que a recorrente invoca. Embora tal lei ainda não vigorasse à data dos factos, a única coisa que nele se diz é que “as presunções consagradas nas normas de incidência tributária admitem sempre prova em contrário”. Ora a norma em causa preconiza precisamente os meios para afastar a presunção por prova em contrário.

Por tudo o que fica dito não pode tirar-se outra conclusão que não seja a da correcção do acórdão recorrido que por tal motivo se deverá manter.

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, 18 de Dezembro de 2002. — Vítor Meira (relator) — Baeta de Queiroz — Lúcio Barbosa.

## Acórdão de 18 de Dezembro de 2002.

### Assunto:

*Recursos. Ampliação da matéria de facto. Novo julgamento no tribunal a quo.*

**Doutrina que dimana da decisão:**

*Perante julgamento em 1ª instância desprovido da inventariação da matéria de facto provada, há que, em recurso dessa decisão para este tribunal, se aquela for necessária para constituir base suficiente para a decisão de direito, mandar julgar novamente a causa no tribunal a quo, sem que se defina o direito aplicável, se a tal o não permitir a aludida carência.*

Recurso: 1481/02. Recorrente: Libânio Paiva Cunha; Recorrida: Fazenda Pública; Relator Exm.º Cons.º Dr. Ernâni Figueiredo.

Acordam na 2ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo:

Inconformado com o acórdão do TCA que negou provimento ao recurso interposto do despacho do TT de 1ª Instância que lhe havia indeferido o requerimento de “anulação da adjudicação”, apresentada em processo de execução fiscal em que foram exequente a FªPª e executado Manuel Nunes Pereira, veio Libânio Paiva Cunha recorrer concluindo a sustentar que:

- reitera na íntegra o pedido formulado na P.I., bem como a posição sustentada no recurso interposto relativamente à decisão tomada em 1ª instância;

- a venda em causa, cuja adjudicação foi objecto do requerimento inicial, padece da nulidade decorrente do facto do bem vendido não corresponder ao que foi objecto da necessária penhora e subsequente processo de publicitação, pelo que a ilegalidade substancial apontada ao acto recorrido constitui evidente nulidade, sendo o prazo para a sua arguição, o previsto no art. 328.º do CPT;

- o Rte. é o legítimo detentor do direito à adjudicação do prédio, em virtude de ter subscrito, de forma válida, a proposta de compra de mais elevado valor, não lhe sendo oponível qualquer “direito de preferência”, já que o prédio tinha e tem uma natureza predominantemente urbana e o Rte. pretende destiná-lo a esse fim;

- a decisão do Chefe da Repartição de Finanças, enquanto detentor da competência prevista no art. 326.º/1 do CPT é ilegal, sendo esta ilegalidade enquadrável nas causas de nulidade previstas no art. 201.º/1, *in fine*, do CPC;

- as nulidades que afectam o acto de adjudicação em causa — existência do alegado direito de preferência e divergência entre o bem penhorado e o que foi vendido — não é subsumível ao conceito de irregularidade previsto no art. 825.º/1 do CPC, este refere-se aos meros actos processuais da venda, relativos à abertura das propostas, licitação ou sorteio, nos casos em que os mesmos existam, e aceitação das mesmas propostas;

- o alegado “direito de preferência” tem que ver com a adjudicação do bem, como decorre dos arts. 900.º do CPC e 326.º do CPT e a divergência entre a descrição do bem penhorado e o real conteúdo e natureza do bem vendido, situa-se em momento distinto e anterior ao da abertura das propostas, nenhuma destas duas questões é susceptível de integrar o conceito de irregularidade prevista no art. 895.º do CPC, donde não estar a respectiva arguição dependente da observância do prazo e condições ali referidas;

- estabelece o art. 205.º/1 do CPC que as nulidades podem ser arguidas no decurso do acto da venda, não se vislumbrando qualquer

signal de que as mesmas tenham que ser arguidas no momento em que foram cometidas, como decorre do acórdão recorrido;

- de acordo com o art. 326.º/2 CPT, em matéria de arrematação, aplica-se subsidiariamente o CPC nas questões que não estejam especificamente tratadas na subsecção em que aquela norma se insere, nomeadamente o art. 328.º, onde estão especificamente previstos os prazos em que pode ser requerida a anulação da venda, assim não havendo lugar à aplicação subsidiária, designadamente das regras no art. 895.º/1 do CPC, pode a arguição das eventuais nulidades da venda ser feita no prazo de 30 dias conforme art. 3281/1/b) do CPT;

- funda-se a pretensão do Rte. na ilegalidade da adjudicação que resultou do ilegal reconhecimento do alegado e inexistente “direito de preferência”, a pretendida anulação deve incidir, tão-só, sobre o acto de adjudicação, de acordo com a regra do art. 201.º/3 do CPC e por força deste, depois de anulada a referida adjudicação, deve aproveitar-se na íntegra o processo de venda, procedendo-se à efectiva adjudicação do prédio em causa ao Rte., por ter apresentado, de forma válida, a proposta de maior valor.

Não houve contra-alegação.

O Exm.º Magistrado do M.ºP.º é de parecer que no acórdão recorrido não houve julgamento, nem fixação da matéria de facto, ao arripio da regra do art. 659.º/2 do CPC, sendo pois de anular oficiosamente, conforme jurisprudência deste STA, mas, caso assim se não entenda - mormente por se considerar que no acórdão há remissão implícita para a matéria de facto estabelecida na 1ª instância — então é de confirmar o julgado, porque o que o Rte. propõe no recurso a este STA é o conhecimento de questões que não foram tratadas no acórdão recorrido, a saber: que o prédio vendido não é o que foi penhorado e publicitado, que o prédio tem natureza urbana afastando então o direito de preferência e que a proposta de maior valor era a dele Rte.

O acórdão recorrido entendeu que do teor da decisão recorrida e das conclusões da alegação de recurso a questão colocada prendia-se com a intempestividade ou não do requerimento de anulação da venda executiva, ficando prejudicado o conhecimento de qualquer outra em caso de resposta negativa O Rte. alegando a invalidade da venda apenas de um ponto de vista meramente formal (que não substancial), entendeu o acórdão que as irregularidades previstas no art. 895.º/1 do CPC, só podiam ser arguidas no próprio acto e estando a parte presente (art. 205.º/1/18 parte do CPC) e que sendo as nulidades enquadráveis no art. 201.º/1 do CPC teriam de ser arguidas no momento em que eram cometidas e enquanto o acto não terminasse, sob pena de sanação das eventuais irregularidades. Tal como o Rte. afirmou, estando ele presente no acto ou diligência em que terão sido cometidas as irregularidades e as não tendo arguido, ocorreu a sanação dessa irregularidades, não estando por isso em tempo para requerer a anulação da venda executiva.

Cumprre decidir.

O acórdão decidiu mas não suportou a sua decisão em quaisquer factos assentes, nenhum probatório referido à realidade fixou que servisse a fundamentação e decisão de direito produzida.

Quer dizer, a dita peça limitou-se a formular a hipótese fáctica, numa feição meramente virtual para sobre ela construir a apreciação e a decisão, o que deixa o tribunal *ad quem* desprovido de base para aplicar “o regime jurídico que julgue adequado”, de acordo com o

ditame do art. 729.º/1 do CPC, aplicável por força do art. 2.º/e) do CPPT, porquanto lhe falta a expressão dos “factos materiais fixados pelo tribunal recorrido”.

O caso concreto não vem da instância minimamente manifestado através dos seus elementos de facto (que execução e contra quem foi a mesma movida, qual o seu objecto, quem os sujeitos activos das dívidas exequendas, em que tempo foram estas geradas, as circunstâncias de tempo e de lugar da ocorrência da venda anulanda e os referentes desta operação convocados pelas questões postas pelo requerente e considerados relevantes segundo as várias soluções plausíveis das questões de direito).

Perante tal insuficiência da decisão recorrida, que carece das fixações de facto necessárias, a este Supremo depara-se a impossibilidade de julgar a causa e mesmo de fixar com precisão o regime jurídico a aplicar, pelo que o não produz, nos termos do art. 730.º/2 do CPC.

Só resta determinar novo julgamento no tribunal *a quo*, suficientemente provisionado de factos, conforme prevêem os arts. 730.º/1 e 729.º/3 do CPC.

Termos em que se revoga o acórdão recorrido, para que se julgue novamente a causa na instância recorrida, para onde volta o processo, conforme vai exposto.

Sem custas.

Lisboa, 18 de Dezembro de 2002. — *Ernâni Figueiredo* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *António Pimpão*.

## Acórdão de 18 de Dezembro de 2002.

### Assunto:

*Falta de procuração. Artº 40º do C.P.C.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*Apresentada p.i. de oposição, subscrita por advogado que não junta procuração, deve aquele ser notificado para a apresentar, juntamente com a declaração de ratificação do processado.*

*Caso o não faça devem os oponentes ser notificados para o efeito.*

*Só então, se também estes não juntarem procuração e não ratificarem o processado, é que é caso de aplicação do artº 40º nº 2 do C.P.Civil.*

*A falta de junção da procuração, na sequência de notificação do advogado para o fazer, não determina desde logo a aplicação desta disposição legal.*

Recurso n.º 1530/02. Recorrente: Vítor Manuel Pinheiro Pires; Recorrida: Fazenda Publica; Relator Exmº Consº Dr. Fonseca Limão.

Vítor Manuel Pinheiro Pires, inconformado com o despacho, de fls. 26, do Mº Juiz do T.T. de 1ª Instância de Setúbal, dela interpôs

recurso para este S.T.A terminando as suas alegações com a formulação do seguinte quadro conclusivo:

1- O actual processo tributário, a par do processo civil, é inspirado pelos princípios da economia processual, do aproveitamento dos actos processuais e da prevalência da substância sobre a forma:

2- A oposição à execução fiscal é uma verdadeira acção declarativa e não simplesmente uma contestação á execução, pelo que o executado assume a posição processual do autor e não de réu;

3- Na qualidade de autor, a regular constituição de mandatário judicial é um pressuposto processual de cujo preenchimento depende o regular início e desenvolvimento da instância da oposição á execução fiscal, cuja falta implicará a absolvição do réu da instância;

4- O artº 288º nº 3 do C.P.C. prevê a possibilidade de, não obstante não estar preenchido um pressuposto processual, o juiz da causa poder fazer uma apreciação de mérito, desde que a decisão a proferir seja favorável á parte faltosa;

5- Este artigo deverá ser aplicado analogicamente á situação *sub judice*, na medida em que a procuração forense com ratificação do processado foi junta ainda antes do despacho ora recorrido e a decisão a proferir será, no entendimento do Agravante, totalmente favorável, pelo que não deveria ter sido dado como não praticada a oposição á execução fiscal apresentada;

6- A revogação do despacho ora recorrido não lesa interesse da Administração Fiscal merecedor de tutela;

7- A revogação do despacho ora recorrido permitirá a obtenção de uma sentença de mérito sobre o assunto em questão, evitando que o agravante tenha que recorrer a outras vias administrativas ou processuais para defesa dos seus direitos face á Administração Fiscal.

Não foram apresentadas contra-alegações.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

Apura-se dos autos o seguinte:

1- Vítor Manuel Pinheiro Pires e Maria Augusta Madeira Silva Pires, deduziram, em 18/6/2001, oposição a execução fiscal.

2- Logo que os autos lhe foram presentes, em 18/Set/01, o Mº Juiz ” a quo ” proferiu o seguinte despacho:

” Notifique o Ilustre Mandatário subscritor da p.i. para, em 10 dias, juntar aos autos Procuração e declaração de ratificação do processado, sob a cominação do artº 40 C.P.C. ”.

3- Este despacho foi notificado através de carta registada expedida em 18/9/01.

4- Em 16/10/01, o Mº Juiz profere o seguinte despacho:

”Devidamente notificado para em 10 dias juntar Procuração e declaração de ratificação de processado, sob a cominação do artº 40º do Código de Processo Civil, o Ilustre Advogado subscritor da p.i. não o fez nem justificou a falta.

Assim sendo, por força do artº 40 do Código de Processo Civil, dou sem efeito tudo quanto foi praticado pelo Mandatário”.

5- As procurações a favor de Advogado, foram apresentadas em 22/10/01, a do oponente Vítor e em 24/10/2001, a da oponente Maria Augusta, com declaração de ratificação do processado.

6- O despacho, ora recorrido, referido em 4 foi notificado ao Sr. Advogado, subscritor da p.i. a coberto de carta registada expedida em 12/11/01.

Nos termos do artº 494º al. b) do C.P.Civil, constitui excepção dilatória a falta, insuficiência ou irregularidade do mandato judicial por parte do mandatário que propõe a acção.

Por outro lado, nos termos do artº 288º nº 1 al. c) do C.P.Civil, o juiz deve abster-se de conhecer do pedido e absolver o réu da

instância quando julgar procedente alguma outra excepção dilatória, para além das referidas nas alíneas a) a d).

Porém, nos termos do n.º 3 do citado art.º 288º não terá lugar a absolvição da instância quando, destinando-se a tutelar o interesse de uma das partes, nenhum outro motivo obste, no momento da apreciação da excepção, a que se conheça do mérito da causa e a decisão deva ser integralmente favorável a uma parte.

Segundo a recorrente, o M.º Juiz ” a quo ” estava ” em condições de proferir uma decisão de mérito favorável ao Agravante, uma vez que não há necessidade de realizar diligências adicionais de prova na medida em que todos os elementos necessários à decisão constam já do processo administrativo instaurado na competente Repartição de Finanças”.

O que o recorrente sustenta é que, verificada a falta de procuração, impunha-se decisão de mérito que lhe fosse favorável pois, a tanto, não obstava.

Não tem razão.

Isto porque se impunha, face ao disposto nos art.ºs 210º e 211º do C.P.P.T., a notificação da F.P. para contestar, apresentação por esta dos meios de prova, vista ao M.º P.º, etc...

Tudo, pois, razões obstativas ao conhecimento do mérito pretendido, para além de outros.

Acontece, porém, que o recurso, ainda que por outras razões, merece provimento.

Dispõe o art.º 40º do C.P.C.:

1- A falta de procuração e a sua insuficiência ou irregularidade podem, em qualquer altura, ser arguidas pela parte contrária e suscitadas oficiosamente pelo tribunal.

2- O Juiz fixa o prazo dentro do qual deve ser suprida a falta ou corrigido o vício e ratificar o processado. Findo esse prazo sem que esteja regularizada a situação, fica sem efeito tudo o que tiver sido praticado pelo mandatário...

3-...

Uma vez que o Sr. Advogado signatário da p.i. havia protestado juntar procuração forense, havia que, como aconteceu, notificá-lo para o fazer, fixando-se prazo para o efeito, bem como para ratificação do processado. Porém, se decorrido o prazo, a procuração não fosse junta nem tivesse sido ratificado o processado, impunha-se notificar os oponentes para o fazerem.

Só então, caso não cumprissem o determinado, havia lugar à aplicação do art.º 40º n.º 2 do C.P.Civil, declarando sem efeito tudo o que tivesse sido praticado pelo mandatário, condenando-o nas custas e, se fosse caso disso, na indemnização dos prejuízos (v. Ac. S.T.A. de 17/3/97, rec. 13 000, in Ap. D.R. de 17/3/97, pág. 34 e 2/10/91, rec. 13 461, in Ap. D.R. de 10/8/94 pág 1009).

Assim, porque foi omitida a notificação dos oponentes para o efeito assinalado, forçoso é concluir ter sido prematuro o despacho referido em 4. que, por isso, não se pode manter.

E porque, entretanto, as procurações dos oponentes, a favor do Sr. Advogado da p.i., acompanhadas das declarações de ratificação do processado, foram juntas, forçoso é reconhecer que se mostra sanada a falta de mandato.

Termos em que acordam em conceder provimento ao recurso e em revogar a decisão recorrida.

Sem custas.

Lisboa, 18 de Dezembro de 2002. — *João Plácido da Fonseca Limão* (relator) — *Ernâni Figueiredo* — *Lúcio Barbosa*.

## Acórdão de 18 de Dezembro de 2002.

### Assunto:

*Dispensa temporária do pagamento de contribuições para o regime geral de segurança social. DL n.º 89/95, de 06.V.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*A aplicação do primeiro segmento do n.º 3 do artigo 5.º do DL n.º 89/95, de 06.V, está limitada aos desempregados de longa duração, com a exclusão, que resulta dos n.ºs 1 e 2 do artigo 4.º, daqueles trabalhadores que, embora desempregados, celebraram dentro dos últimos doze meses contratos a termo por seis meses ou período superior.*

Recurso n.º 1541/02-30. Recorrente: Centro Distrital de Segurança Social do Porto; Recorrida: PORTGÁS - Sociedade de Produção e Distribuição de Gás, S. A.; Relator: Ex.ºm.º Juiz Conselheiro Dr. Mendes Pimentel.

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

O Centro Distrital de Segurança Social do Porto, inconformado com a sentença do 2.º Juízo do TT de 1ª Instância do Porto de fls. 113-120 v.º que, julgando procedente o recurso contencioso dos autos (interposto por PORTGÁS - Sociedade de Produção e Distribuição de Gás, SA, do despacho da Chefe de Repartição do CRSS do Norte que indeferiu pedido de dispensa temporária do pagamento de contribuições para o regime geral de segurança social), anulou a decisão recorrida, vem até nós, culminando a sua alegação de recurso com as seguintes conclusões:

1ª. A decisão jurisdicional objecto de recurso anulou o acto administrativo de indeferimento do direito à dispensa temporária de pagamento de contribuições praticado em 26.IV.2000 pela entidade (ora) recorrente.

2ª. Para tanto, o Senhor Juiz do Tribunal *a quo* considerou que o n.º 3 do artigo 5.º (do DL n.º 89/95, de 06.V) configura um caso especial de incentivo à contratação para o qual o legislador quis dispensar a verificação dos requisitos consignados no n.º 1 do mesmo artigo.

3ª. Ora, tal interpretação confronta (! - afronta) a regra interpretativa estipulada no n.º 2 do artigo 9.º do CC, na medida em que não encontra na lei a mínima correspondência necessária.

4ª. De facto, partindo da presunção consagrada no n.º 3 do artigo 9.º do CC de que o legislador ... *soube exprimir o seu pensamento em termos adequados*, ter-se-á de considerar que, ao servir-se da expressão “nos termos deste artigo” patente no n.º 3 do artigo 5.º do DL n.º 89/95, de 06.V, se pretendeu excluir todo e qualquer sentido interpretativo que considere dispensáveis alguns dos requisitos de que o n.º 1 desse artigo 5.º faz depender a concessão do benefício da dispensa temporária de pagamento de contribuições à segurança social, designadamente os consagrados no artigo 4.º *ex vi* artigo 1.º do mesmo diploma.

5ª. E isto porque, tal como é opinião unânime na doutrina, a letra da lei, para além de ser o ponto de partida de toda a interpretação



jurídica, também funciona como seu limite, na medida em que não devem ser considerados pelo intérprete os eventuais sentidos que com o texto legal não tenham a mínima correspondência.

6ª. Assim, porque a interpretação dada ao n.º 3 do artigo 5.º do DL n.º 89/95, de 06.V, pela decisão jurisdicional objecto de recurso viola a regra interpretativa consignada no n.º 2 do artigo 9.º do CC, deve o presente recurso ser considerado procedente e revogada tal decisão anulatória do acto administrativo praticado pela entidade (ora) recorrente em 22.VII.1998.

7ª. Aliás, a sentença recorrida, para além de confrontar (afrentar) a letra da lei, também confronta (afronta) o seu espírito, uma vez que os destinatários primeiros da política legislativa que subjaz ao direito à dispensa temporária de pagamento de contribuições são, não todo e qualquer trabalhador, mas, tão-só, aqueles que o diploma qualifica como desempregados de longa duração ou jovens à procura do primeiro emprego e, por isso, o fim da norma só pode ser o incentivo à contratação de trabalhadores nestas circunstâncias, quer tenham estado, ou não, anteriormente vinculados à entidade que requer a dispensa de pagamento de contribuições.

8ª. A razão de ser do n.º 3 do artigo 5.º em causa radica precisamente nesta *ratio legis*. Com efeito, este segmento normativo válida o alcance do requisito estabelecido na alínea b) do n.º 1 em dois sentidos complementares. Por um lado, a celebração dos contratos sem termo aí prevista poderá ser feita relativamente a trabalhadores já vinculados por contrato a termo. Por outro lado, a duração de tal contrato a termo há-de conter-se nos limites fixados na parte final do n.º 2 do artigo 4.º do mesmo diploma, sob pena de os trabalhadores em causa não poderem ser legalmente considerados como desempregados de longa duração, ou seja, como “trabalhadores nas condições do artigo 1.º.”

9ª. Assim, porque a interpretação do postulado em causa não se reflecte nem na letra, nem no espírito da lei, violando, assim, o disposto no artigo 9ª do CC, requer-se se conceda provimento ao presente recurso e, em consequência, seja revogada a decisão jurisdicional (*sic*) que anulou o acto administrativo em causa.

Contra-alegando, a Rcd.ª PORTGÁS conclui:

I - O presente recurso vem interposto da sentença do TT de 1ª Instância do Porto que julgou procedente o recurso contencioso de anulação apresentado pela PORTGÁS contra o acto administrativo praticado pelo CRSS do Norte - Serviço Sub-Regional do Porto que expressamente indeferiu o pedido de dispensa temporária do pagamento de contribuições para o regime geral de segurança social, apresentado ao abrigo do disposto no DL n.º 89/95, de 06.V, posteriormente alterado pelo DL n.º 34/96, de 18.IV.

II - Considerou o Senhor Juiz do Tribunal *a quo* que “(...) o n.º 3 do artigo 5.º é uma norma especial face ao n.º 1 do mesmo artigo, regulando tão-só para o caso específico de entidades empregadoras que contratam trabalhadores já a elas vinculados por contrato a termo e, neste caso, prescindindo-se do prazo ou duração do contrato a termo.”

III - Tal entendimento não merece à PORTGÁS qualquer juízo de censura, uma vez que o DL n.º 89/95 estabelece o regime jurídico da atribuição de dispensa temporária do pagamento de contribuições para o regime geral de segurança social, concedendo a dispensa, mediante o preenchimento de determinados requisitos, às entidades patronais que celebrem contratos de trabalho por tempo indeterminado com “desempregados de longa duração”, tal como aí são definidos em termos gerais.

IV - Prevê o mesmo diploma legal, numa regra especial - artigo 5.º, n.º 3 - igual dispensa para as entidades empregadoras que contratem por tempo indeterminado os trabalhadores a elas já vinculados por contrato a termo, ou cujos contratos a termo se convertam em contratos sem termo por força da lei, desde que a anterior contratação do trabalhador não tenha ainda beneficiado de um qualquer incentivo.

V - O pedido formulado pela PORTGÁS preenchia todos os requisitos legais para o reconhecimento do seu direito à dispensa prevista no DL n.º 89/95: contratação por tempo indeterminado de um trabalhador que já se encontrava vinculado com a mesma entidade empregadora por um contrato de trabalho a termo, sendo que, (i) a sua contratação pela empresa ainda não tinha beneficiado de qualquer incentivo; (ii) a recorrente (requerente) tinha a respectiva situação contributiva perfeitamente regularizada; (iii) contabilizava ao seu serviço um número de trabalhadores subordinados superior ao que se verificava no último mês do ano civil anterior; e (iv) celebrou um contrato de trabalho sem termo com um trabalhador nos termos previstos pelo DL n.º 89/95 para a dispensa requerida.

VI - A fundamentação aduzida pela Segurança Social para indeferir o pedido da recorrente (requerente) é ilegal, por desrespeito da norma especial prevista no n.º 3 do artigo 5.º do DL n.º 89/95.

VII - A interpretação que a Segurança Social apresenta do n.º 2 do artigo 4.º é descabida, desrespeitando a unidade e coerência do sistema jurídico, além de que não tem em conta uma norma do mesmo diploma legal que regula precisamente a situação *sub judice*.

O distinto PGA entende que o presente recurso jurisdicional merece provimento.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

Mostram-se assentes os seguintes factos:

A) Em 25.V.1998, a PORTGÁS e Susana Maria Furtado Alves de Sousa outorgaram num contrato de trabalho a termo certo, pelo período de seis meses, com início nessa mesma data.

B) Em Fevereiro de 1999, a PORTGÁS requereu ao CRSS do Norte a dispensa temporária do pagamento de contribuições para aquele organismo relativamente à referida Susana Maria, declarando ter celebrado com ela, em 25.XI.1998, um contrato sem termo e não ter concorrido à concessão ou beneficiado de outros incentivos de apoio ao emprego.

Mais declarou que, no último mês do ano anterior ao da admissão da Susana Maria, tinha 64 trabalhadores ao seu serviço, número esse que ascendia, no mês da admissão, a 83.

C) Por seu turno, a Susana Maria declarou que, nos 12 meses imediatamente anteriores ao da celebração do contrato, não estivera abrangida por contrato de trabalho a termo, por período igual ou superior a 6 meses, nem por contrato de trabalho a termo por período inferior, cuja duração conjunta tenha ultrapassado os 12 meses.

D) Em 13.VIII.1998, o Centro de Emprego do Porto emitiu uma declaração no sentido de que a Susana Maria se encontrava inscrita nesse Centro como desempregada, desde 07.III.1997.

E) Analisada a pretensão de PORTGÁS, foi proposto o respectivo indeferimento, com os seguintes fundamentos:

“Ter o trabalhador celebrado contratos de trabalho a termo, por período de 6 meses, cuja duração conjunta ultrapassou 12 meses (n.º 2 do art.º 4.º).

A beneficiária celebrou contrato de trabalho a termo por período de 6 meses nos últimos 12 meses, não cumprindo com o exigido no n.º 2 do art.º 4.º

Processo entregue fora de prazo (contrato 11/98)”.

F) Tal proposta foi objecto de concordância por parte do chefe de repartição, pelo que a PORTGÁS foi notificada para os efeitos prescritos no art.º 100.º do CPA, tendo usado do direito de resposta nos termos constantes de fls. 22 a 24 dos autos apensos.

G) Foi então prestada nova informação, em termos de, para além do mais, “(...) em exposição anexa de 01.03.00, o requerente contesta alegando que a legislação referida só se aplica no caso de contratação de trabalhadores anteriormente vinculados a termo com outra empresa. Face ao exposto, à consideração superior.”

H) O chefe de secção emitiu o seguinte parecer: “Face ao exposto, parece-me de indeferir o processo de disp. temp. de contribuições ao abrigo do n.º 2 do art.º 4.º À consideração superior.”

I) Em 26.IV.2000, a chefe de repartição emitiu o seguinte despacho: “Dado que o contribuinte não apresenta dados novos que possam obstar o indeferimento, concordo com o proposto. Informar devidamente o contribuinte de acordo com as orientações da DSJRSS.”

J) Deste despacho recorreu a PORTGÁS hierarquicamente.

L) Pelo Conselho Directivo do CRSS foi deliberado, em sessão de 18.IX.2000, “(...) concordar com o indeferimento da dispensa temporária de contribuições, sendo, contudo, previamente rectificado o acto administrativo, devendo este obedecer a todos os formalismos legalmente exigidos pelo CPA.”

Exposto o quadro factual desenhado pelo tribunal *a quo*, cabe referir que a questão decidida é a de saber, à face do n.º 3 do artigo 5.º do DL n.º 89/95, de 06N, quais os pressupostos da dispensa temporária de contribuições para a segurança social das entidades empregadoras que contratem por tempo indeterminado trabalhadores a elas já vinculados por contrato a termo.

Tal diploma regula justamente a atribuição desse incentivo à contratação de jovens à procura do primeiro emprego e de desempregados de longa duração (além do apoio financeiro não reembolsável por cada trabalhador admitido) - v. preâmbulo e artigos 1.º e 2.º

Sob a epígrafe *Direito à dispensa temporária do pagamento de contribuições*, dispõe aquele artigo 5.º:

1 - *As entidades empregadoras contribuintes do regime geral de segurança social dos trabalhadores por conta de outrem adquirem o direito à dispensa temporária do pagamento de contribuições para a segurança social desde que se verifiquem cumulativamente os seguintes requisitos:*

a) *Terem a respectiva situação contributiva regularizada;*

b) *Celebrem contratos de trabalho sem termo, a tempo inteiro ou parcial, com trabalhadores nas condições do artigo 1.º;*

c) *Tenham ao seu serviço um número de trabalhadores subordinados superior ao que se verificava no último mês do ano civil anterior.*

2 - *A celebração de contrato de trabalho por tempo indeterminado que tenha cessado durante o período experimental e as situações de estágio profissional e de inserção em programas ocupacionais anteriores à celebração de contrato sem termo não impedem a aplicação da dispensa de contribuições prevista neste diploma.*

3 - *As entidades empregadoras que contratem por tempo indeterminado os trabalhadores a elas já vinculados por contrato a termo, ou cujos contratos a termo se convertam em contratos sem termo por força do artigo 47.º do Decreto-Lei n.º 64-A/89, de 27 de Fevereiro, podem requerer a dispensa temporária do pagamento de contribuições, nos termos deste artigo, desde que a contratação do trabalhador não tenha já beneficiado de qualquer incentivo, designadamente do previsto no artigo 13.º*

O convocado DL n.º 89/95 foi alterado pelo DL n.º 34/96, de 18.IV, no que tange ao incentivo “apoio financeiro não reembolsável por

cada trabalhador admitido”, não tocando no regime do incentivo de dispensa temporária do pagamento de contribuições para a segurança social, vertente que, ora, importa aqui analisar.

Emerge da alínea E) do probatório que o CRSS do Norte indeferiu a pretensão da PORTGÁS visando a dispensa temporária de contribuições para tal organismo em relação à sua trabalhadora Susana Maria Furtado Alves de Sousa em virtude de a não considerar desempregada de longa duração, por isso que não lhe aproveitava a estatuição do n.º 2 do artigo 4.º do DL n.º 89/95.

Tendo a dita Susana Maria, à data da celebração do contrato de trabalho aqui em causa, 33 anos de idade, como referido na sentença já em sede de discurso jurídico (nasceu a 18.XI.1965, *ut* documento certificado de fls. 9 do processo apenso), só sob o prisma daquele artigo 4.º - desempregada de longa duração - a sua situação havia de ser considerada para efeitos do falado decreto-lei (cfr. art.º 3.º, 1).

Este diploma considera “desempregados de longa duração os trabalhadores disponíveis para o trabalho, nos termos do Decreto-Lei n.º 79-A/89, de 13 de Março, que se encontrem desempregados e inscritos nos centros de emprego há mais de 12 meses” - n.º 1 do seu artigo 4.º

E no número seguinte se diz que “a qualificação como desempregado de longa duração não é prejudicada pela celebração de contratos a termo, por período inferior a 6 meses, cuja duração conjunta não ultrapasse os 12 meses.”

Isto realçado, debruçemo-nos sobre o n.º 3 do transcrito artigo 5.º.

Aí se exige que a dispensa temporária do pagamento de contribuições seja feita *nos termos deste artigo*.

É assim, tal n.º 3 tem de ser visto como interdependente do n.º 1, por via de cuja alínea b) não pode ser accionado em relação a trabalhadores que não estejam na situação do artigo 1.º do DL n.º 89/95, a de “desempregados de longa duração”.

Ora, aquando da celebração, em 25.XI.1998, de contrato sem termo entre a PORTGÁS e a Susana Maria esta não podia, na verdade, como entendeu o CRSS do Norte, ser considerada desempregada de longa duração, à face do pertinentemente estatuído no artigo 4.º do dito decreto-lei.

Certo que se encontrava inscrita no Centro de Emprego do Porto desde 07.III.1997, *ut* alínea D) do quadro factual disponível.

Porém, ela estivera vinculada à PORTGÁS por contrato de trabalho a termo de seis meses, celebrado em 25.V.1998 [alínea A) do probatório], sendo que, nos termos do n.º 2 do artigo 4.º do DL n.º 89/95, a qualificação como desempregado de longa duração só “não é prejudicada pela celebração de contratos a termo, por período inferior a 6 meses”, não podendo, ademais, a duração conjunta ultrapassar 12 meses.

Assim se entendeu no acórdão da 2ª Subsecção da 1ª Secção deste STA tirado, em 06.VI.2000, no Proc.º n.º 45 970, onde se lê que “não há lugar a incentivo ao emprego nos termos do n.º 2 do art.º 4.º do DL 89/95, sempre que o desempregado, inscrito como tal há mais de doze meses, tenha celebrado contrato a termo por período de seis meses ou superior, mesmo que o contrato por tempo indeterminado seja celebrado com a mesma entidade empregadora com a qual tinha o contrato a prazo”.

Em suma, “a aplicação do primeiro segmento do n.º 3 do artigo 5.º do referido DL está limitada aos desempregados de longa duração, com a exclusão que resulta dos n.ºs 1 e 2 do art.º 4.º, daqueles trabalhadores que, embora desempregados, celebraram dentro dos últimos doze meses contratos a termo por seis meses ou período superior” (*ibidem*).

Assim não o havendo entendido, a sentença - que viu em tal n.º 3 “uma norma especial isenta do requisito do artigo 4.º do diploma em referência”, olvidando que “a letra da lei tem de ser o ponto de partida, mas, também, o ponto de chegada de toda a interpretação, no sentido de que o intérprete, aplicados os restantes critérios da hermenêutica, tem, posteriormente, mas antes de adoptar essas soluções, de controlar se o sentido a que é conduzido por outros critérios encontra correspondência em elementos literais, além de estar obrigado a interpretar sem deixar de dar sentido útil a todos os trechos ou expressões que constam da lei” (citado aresto) - a sentença, dizíamos, não pode manter-se na ordem jurídica.

Por todo o exposto, acordam conceder provimento ao recurso jurisdicional, revogando a sentença recorrida e julgando improcedente o recurso contencioso.

Custas pela PORTGÁS, em 1ª instância e neste STA, aqui com 50% de procuradoria (artigo 3.º da Tabela, *a contrario*).

Lisboa, 18 de Dezembro de 2002. — *Mendes Pimentel* (relator) — *Vítor Meira* — *Baeta de Queiroz*.

## Acórdão de 18 de Dezembro de 2002.

### Assunto:

*IRS. Deficiente. Atestado passado pela ARS. DL 202/96 de 23/10.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*I — No imposto relativo ao ano de 1995 não pode a Administração Fiscal recusar o atestado emitido pela Administração Regional de Saúde nos termos do DL 341/93, por competir a esta a avaliação da deficiência.*

*II — O DL 202/96 só é aplicável aos casos posteriores à sua publicação.*

Recurso n.º 1557/02. Recorrente: Fazenda Publica; Recorridos: Isabel Efigénia Lopes e outro. Relator: Ex.<sup>mo</sup> Cons.<sup>o</sup> Vítor Meira.

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

Isabel Efigénia Lopes e marido impugnaram no Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto a liquidação adicional de IRS relativa ao ano de 1995 que lhe não reconheceu o benefício resultante de incapacidade física permanente superior a 60%.

Por sentença do M.º Juiz daquele Tribunal foi a impugnação julgada procedente, anulando-se o acto impugnado.

Não se conformando com a decisão recorreu a Fazenda Pública para este Supremo Tribunal Administrativo, pedindo a sua revogação, tendo formulado as seguintes conclusões:

1. Em causa está a atribuição de um benefício fiscal em sede de IRS com referência ao ano de 1995, por força de deficiência oftal-

mológica causadora de incapacidade comprovada por atestado médico passado antes de 15/12/95, como sendo superior a 60% nos termos e para os efeitos do disposto nos art.s 25.º, 3 e 80.º, 6 do CIRS e art. 44.º n.º 1 a) do EBF, aprovado pelo DL n.º 215/89, de 1 de Julho;

2. Diversamente do doutamente decidido consideramos que a A.F. não alterou os pressupostos legais de aplicação do regime fiscal privilegiado para os sujeitos passivos considerados deficientes para efeitos de tributação em IRS, contidos nas disposições legais supracitadas, tendo o entendimento divulgado pela circular 1/96, resultando da mudança de critério por entender ser o mais adequado para o fim em vista atender na fixação do grau de incapacidade às possibilidades de correcção, recaindo a avaliação sobre as consequências funcionais que persistirem após a melhor correcção óptica conseguida.

3. Tal entendimento tem apoio legal, tanto na letra como no espírito da lei então vigente, sendo a instituição de um regime fiscal privilegiado para os cidadãos deficientes previsto no CITS e EBF a consagração do princípio constitucional da igualdade da repartição dos encargos públicos e do princípio contido no art. 71.º da CRP que não é mais do que o afloramento do princípio da igualdade contido no art. 13.º do CRP, cumprindo ainda o previsto no art. 25.º da Lei n.º 8/89 (Lei de Bases da Prevenção, Reabilitação e Integração das Pessoas com Deficiência), não sendo por outro lado vedado à A.F. estabelecer novo critério de forma geral e abstracta para determinação do grau de invalidez por não prever a lei regime específico de avaliação (não resulta das normas legais aplicáveis qual a entidade competente para comprovar a deficiência nem quais os critérios a observar na comprovação) cabendo-lhe a aplicação da lei à situação dos deficientes definindo quando é que se devia considerar devidamente comprovado o grau de invalidez para efeitos fiscais face às provas apresentadas e às diligências que considerasse necessárias;

4. O cidadão portador de deficiência oftalmológica com correcção, não se sente nem é socialmente visto como um deficiente portador de incapacidade física que se encontre em desvantagem no exercício de qualquer actividade dita de normal, que vê diminuída a sua capacidade contributiva, e que enquanto tal, mereça tratamento fiscal privilegiado e até socialmente injusto tanto para os que são verdadeiramente deficientes como para os outros que não o sendo têm idêntica capacidade contributiva (na perspectiva de que a atribuição de benefícios fiscais a sujeitos passivos deficientes tem em vista realizar justiça social), sob pena de se desvirtuar o sentido da lei e de ferir o princípio constitucional da igualdade.

5. Relativamente à prova dos pressupostos legais de que depende o benefício, no caso, o atestado médico comprovativo da deficiência emitido antes de 15/12/95 tal documento não tem força probatória plena quanto à fixação do grau de invalidez por se tratar de mero juízo pessoal do documentador sujeito à livre apreciação do julgador (cfr. Art. 371.º, n.º 1 C. Civil), pois não está em causa a existência ou não da incapacidade nem tão-pouco se o atestado foi ou não emitido pela entidade nele referenciada e com o conteúdo nele constante, mas sim o grau de incapacidade atribuído com base em critérios que a A.F. reputa de não adequados para o fim legal em vista cabendo-lhe o poder de escolha das diligências probatórias e critérios a adoptar proporcionados aquele fim, mantendo aquele atestado intacto o seu valor mas não serve para a finalidade a que se destina.

6. Não tendo o impugnante apresentado novo atestado médico conforme exigido, justifica-se a recusa por parte da A.F. do reconhe-

cimento da existência da deficiência e consequente manutenção da liquidação efectuada.

7. A douda sentença recorrida violou o disposto nos arts. 25.º, 3, 80.º, 6 do CIRS e 44.º, 1 alínea a) do EBF.

Não houve contra-alegações.

Pelo Exmo Magistrado do Ministério Público não foi emitido parecer.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

A sentença recorrida deu como provados os seguintes factos:  
1) Os impugnantes apresentaram, dentro do prazo, a respectiva declaração de rendimentos mod. 1, de IRS, relativa ao ano de 1995; acompanharam - na do anexo H, em virtude de a impugnante ser portadora de incapacidade superior a 60% (quadro 8 do rosto daquela declaração);

2) Com base nessa declaração foi liquidado o imposto (I.R.S.) de que resultou um reembolso de Esc. 571.054\$00 (liquidação n.º 4600131149, de 20/05/96);

3) Em 30/11/00 os serviços da Administração Fiscal efectuaram uma 2ª liquidação (n.º 4323583608), sem aplicação dos benefícios contidos no art.º 44.º, do EBF, de que resultou imposto a pagar no montante de Esc. 892.314\$00; na base dessa liquidação esteve o entendimento de que o atestado médico de incapacidade tinha sido emitido em data anterior a 15/12/95, não se enquadrando na doutrina preconizada na circular n.º 1/96 da DSIRS de 30/01/96, ou seja, dentro dos critérios de aferição das incapacidades defendidos pela DGS através da Circular Normativa 22/DSO, de 15/12/95 - cfr. 26-27-;

4) A data limite de pagamento da quantia a que se reporta o ponto n.º 3), supra, terminou em 22/01/01;

5) Em 10/08/95 o Centro de Saúde de Matosinhos atestou que Isabel Efigénia Lopes, aqui impugnante, apresenta incapacidade visual permanente de 80,8%, desde 1982;

6) Em 01/04/01 a impugnante apresentou, perante o Sr. Director de Finanças do Porto, o requerimento de fls. 21, cujo teor aqui se dá por reproduzido para todos os efeitos - pedido de adesão extemporânea ao DL n.º 124/96, de 10/08, do montante a que alude o ponto n.º 3) supra;

7) Esta impugnação deu entrada no Serviço de Finanças em 09/04/01.

Assentes tais factos apreciemos o recurso.

A questão controvertida reporta-se à aplicação ou não ao caso dos autos do DL 202/96 de 23 de Outubro que estabeleceu um regime de avaliação de incapacidades diverso do que antes existia para a atribuição de benefícios fiscais em sede de IRS aos contribuintes portadores de deficiência, estando em causa nos presentes autos o imposto relativo ao ano de 1995. Tal questão foi profundamente debatida neste Supremo Tribunal Administrativo, vindo a ser proferido acórdão votado e assinado por todos os juizes da Secção que entendemos ser de seguir. Nesse acórdão decidiu-se em síntese o seguinte:

1. A legislação fiscal remeteu para a legislação respectiva os critérios de determinação da invalidez fiscalmente relevante, desde que permanente, não inferior a 60% e comprovada por autoridade competente.

2. Essa legislação integra, por remissão do legislador, o bloco de legalidade tributária a que os benefícios fiscais estão sujeitos.

3. A administração fiscal não pode definir o critério de determinação da incapacidade fiscalmente relevante.

4. Até à entrada em vigor do DL 202/96, de 23/10, o critério legal de aferição da incapacidade, o seu processo, autoridade competente para a comprovar e os requisitos do atestado médico eram os que estavam estabelecidos na TNI aprovada pelo DL 341/93, de 30/9.

5. Os efeitos jurídicos estatuídos pelo acto de avaliação médica da incapacidade impõem-se à administração fiscal por força do princípio da unicidade da administração directa do Estado por ser a expressão da vontade da mesma pessoa colectiva.

6. Só em relação aos particulares se pode falar da possibilidade de formação do caso decidido por falta de atempada impugnação administrativa e contenciosa do acto de avaliação da incapacidade.

7. Esse acto resulta de uma delegação por parte do legislador numa administração material de competências dispositivas (de verificação e comprovação) de uma outra administração material, ambas integrantes da administração directa da mesma pessoa colectiva - Estado.

8. O atestado médico emitido a coberto da TNI é um documento autêntico que faz prova plena da avaliação nele certificada e da percentagem de incapacidade atribuída, não tendo que mencionar o tipo de doença geradora da incapacidade.

9. Ao estatuir a sua aplicação aos processos pendentes, o n.º 2 do art.º 7.º do DL 202/96 refere-se aos processos de avaliação da incapacidade e não aos processos de liquidação de imposto.

Entendemos pois, face ao acórdão que temos vindo a referenciar, que nas declarações anteriores a 1996, como é o caso dos autos, não é aplicável a previsão do DL 202/96, tendo por isso a Administração Fiscal que aceitar a incapacidade nos termos certificados pelo atestado, não podendo por isso proceder o recurso.

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

Sem custas por a recorrente delas estar isenta.

Lisboa, 18 de Dezembro de 2002. — Vítor Meira (relator) — Baeta de Queiroz — Lúcio Barbosa.

## Acórdão de 18 de Dezembro de 2002.

### Assunto:

*Imposto municipal de sisa - Sociedade civil - Exoneração de sócio - Caducidade da liquidação - Prescrição da obrigação tributária - Impugnação judicial.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Constitui transmissão de bens imóveis, para efeitos do CIMS, a exoneração de um sócio de uma sociedade civil, nos termos do artº 1002º do Cód. Civil, que integrava tais bens no respectivo património social.*
- 2 — *Não se verifica a caducidade do direito à liquidação do tributo se o facto tributário tem lugar em 13/09/82 e aquela foi efectuada e devidamente notificada em Fev.95.*

3 — *A prescrição da obrigação tributária não constitui, a se, fundamento de impugnação judicial, por não respeitar à legalidade do acto de liquidação mas, antes, à sua eficácia.*

Recurso nº 1577/02. Recorrente: Fazenda Pública. Recorrida: Dias & José Alves, Lda. Relator: Exmo. Cons. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do STA:

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto pela Fazenda Pública, da sentença do TT de 1ª Instância de Faro, proferida em 14/03/00, que julgou procedente a impugnação judicial deduzida por DIAS e JOSÉ ALVES, LDª, contra a liquidação de Sisa, no montante de 33.556\$00 e juros compensatórios de 86.933\$00 que consequentemente anulou.

Fundamentou-se a decisão, em que não está em causa uma cessão de quotas mas a mera exoneração de um sócio de uma sociedade civil, cujo património não é autónomo pelo que não há lugar à aplicação da regra 14ª do artº 8º do CIMS.

A Fazenda recorrente formulou as seguintes conclusões:

”- A Sociedade Civil Empresa Agrícola do Galeão não tem personalidade civil pelo que para efeitos fiscais os bens que constituem o fundo social têm tratamento de simples comunhão ou propriedade nos termos do Artº 1403º do Código Civil.

- A exoneração do sócio da referida sociedade produz como efeito a transmissão da sua quota na Sociedade para os restantes sócios.

- A transmissão da quota que o impugnante detinha na Sociedade reverte a favor dos outros sócios, a qual está sujeita a Sisa, dado que para efeitos fiscais transmissão é toda a transferência de facto que provoca um enriquecimento real e efectivo do beneficiário.

- Sendo devida Sisa a partir do momento em que se dá a fruição ou posse efectiva e não em momento posterior relegado para altura da liquidação e partilha da referida Sociedade, nos termos do nº 4 do artº 115º do C.I.M.S.”

E contra-alegou a impugnante, sustentando o julgado, acrescentando que, a entender-se incluída naquele normativo, a ”exoneração” do sócio o preceito seria inconstitucional, por ofensa ao artº 103º, nº 1 e 3, da Constituição, que ”apenas admite impostos tipificados na lei e não, também, impostos atípicos meramente criados pela prática da Administração Fiscal”.

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

Em sede factual, vem apurado que:

”1 - Em 16/01/81, por escritura pública lavrada no vigésimo Cartório Notarial de Lisboa, foi constituída uma sociedade civil denominada Empresa Agrícola do Galeão (sociedade civil) entre Manuel Jacinto Pereira e mulher, a sociedade comercial por quotas de responsabilidade limitada C. P. Sousa, Limitada e a sociedade civil sob a forma comercial Dias & José Alves, Limitada;

2 - O capital social, à data da constituição da sociedade, era de 100.000\$00, correspondendo à soma das seguintes quotas:

- Uma quota de quinhentos escudos pertencente à sociedade C. P. Sousa, Limitada,

- Uma quota de quinhentos escudos pertencente à sociedade Dias & José Alves, Limitada,

- Uma quota de noventa e nove mil escudos pertencente a Manuel Jacinto Pereira;

3 - O capital social foi realizado mediante a transferência que os sócios fizeram para a sociedade dos imóveis de que eram proprietários em comum e na proporção de 198/200 (cento e noventa e oito/duzentos avos) para Manuel Jacinto Pereira e 1/200 (um/duzentos avos) para cada uma das sociedades C. P. Sousa Limitada e Dias & José Alves, Limitada;

4 - Em 13/09/82, os sócios Manuel Jacinto Pereira e mulher exoneraram-se da sociedade, com efeitos a partir de 1 de Janeiro de 1983;

5 - Por ofício de 31/01/95, a impugnante foi notificada para proceder ao pagamento da sisa no montante de 33.556\$00 e juros compensatórios no montante de 86.933\$00;

6 - Dá-se por integralmente reproduzido o ofício/notificação constante de fls. 12.”

Vejamos, pois:

A questão dos autos é a de saber se a exoneração de um sócio de uma sociedade civil, em cujo património estão incluído bens imóveis, acarreta incidência de Sisa ou, de outro modo, se constitui transmissão de bens, para o efeito.

O artº 2º do CIMS dispõe incidir a mesma ”sobre as transmissões, a título oneroso, do direito de propriedade ou de figuras parcelares desse direito, sobre bens imóveis”.

Trata-se de um conceito muito amplo, como o demonstra a exemplificação constante do seu parágrafo 1º e 2º e do artº 8º.

Isto é, o tipo tributário respectivo é definido no artº 2º e é inextoravelmente taxativo, de acordo, aliás, com o princípio da tipicidade, expresso no artº 103º da constituição, pelo que só por via legal se pode proceder à ”eleição dos factos tributários”.

Cfr. Alberto Xavier, Conceito e Natureza do Acto Tributário, págs. 324 e segts.

A matéria constante daqueles parágrafos e do artº 8º não é mais que exemplificações concretizadoras do ”tipo” expresso naquele artº 2º, aliás aí expressamente referido: ”em virtude do disposto no artº 2º, são sujeitas a Sisa nomeadamente...”.

A subordinante é, pois, o dito artº 2º, onde se consagra a incidência real do tributo.

Para que seja devida Sisa, em termos de incidência real, é, pois, necessária uma transmissão, a título oneroso, do direito de propriedade ou de figuras parcelares desse direito, sobre bens imóveis, seja qual for o negócio translativo, integre-se, pois, ou não, naquela normação meramente exemplificativa.

Ora, no caso, como sublinha a sentença recorrida, não se está indiscutivelmente em face de uma cessão de quotas mas antes da exoneração de um sócio, nos termos do artº 1002º do Cód. Civil.

A questão, todavia - como aliás a mesma peça processual dá conta, *in fine* - não é propriamente essa mas, antes, a de saber se se está, aí, em face de uma ”transmissão”, nos termos daquele artº 2º.

E a resposta é, seguramente, afirmativa.

Na verdade, tratando-se de uma sociedade civil, não existe um património autónomo em que se radique a responsabilidade social; nos termos do artº 997º do Cód. Civil, os sócios respondem, ”pessoal e solidariamente” pelas dívidas sociais.

Mas, assim sendo, no caso de exoneração de um sócio, a sua quota-parte nos imóveis que integram aquele património, acresce aos

outros sócios que pois, adquirem ou vêem aumentada a sua quota-parte na comunhão social.

Ao que nada obsta a posterior liquidação da respectiva quota, nos termos do art.º 1021º do Código Civil.

Pois o seu valor não é propriamente o da quota nos imóveis, sendo, antes, "fixado com base no estado da sociedade à data em que ocorreu ou produziu efeitos o facto determinante da liquidação".

Vê-se, pois, no caso, concretizada a predita transmissão, como transferência da propriedade imóvel, a provocar efectivamente um enriquecimento real e efectivo do beneficiário e a verificar-se no momento da exoneração.

Que não na liquidação e partilha da sociedade em que o exonerado já nem sequer é sócio.

A eventual adjudicação de bens imobiliários aos sócios então existentes, em parte que exceda o valor da sua quota, depende da evolução dos negócios sociais que não dos bens recebidos aquando da exoneração.

E é de tributar, nos termos do artº 8º nº 10 do CIMS, como transmissão de propriedade de bens imóveis em acto de divisão ou de partilhas mas que não tem a ver com a dita exoneração.

Refira-se ainda que - ao contrário do que pretende a impugnante, ora recorrida - não há qualquer ofensa ao artº 103º da Constituição como já acima se referiu, uma vez que não sai beliscado o princípio constitucional da tipicidade - artº 103º da Constituição.

A tipologia fechada do tributo, - repete-se -, está no artº 2º; não no artº 8º, meramente exemplificativo, como logo resulta da sua parte inicial.

Diga-se finalmente que a prescrição não é fundamento de impugnação judicial, como é jurisprudência constante deste tribunal.

Cfr., por todos, os Acd's de 06/Out/94 Rec. 18.149 e 03/07/02 Rec. 723/02.

É que está em causa um contencioso de mera anulação que não de plena jurisdição - cfr. Alberto Xavier, Aspectos Fundamentais do Contencioso Tributário, págs. 43 e segts.

Ora, a prescrição diz respeito à eficácia do acto, não à sua validade.

A validade respeita aos próprios elementos do acto: forma, competência, objecto, pressupostos, fim, sujeitos, - cfr. Esteves de Oliveira, Direito Administrativo, págs. 425 e segts.

Por sua vez, a eficácia contende com a realização do acto na ordem jurídica: acto eficaz é o acto passível de execução material ou jurídica - cfr. Rogério Soares, Direito Administrativo, págs. 180 e segts..

E, praticado o acto, a sua eficácia há-de consumir-se num determinado prazo; decorrido este, ela já não pode ter lugar.

O decurso do prazo de prescrição extingue o direito do Estado à "cobrança" do imposto e, não tendo pois a ver com a validade ou existência do acto tributário e, em consequência, com a sua legalidade, não é fundamento de impugnação judicial mas de oposição à execução.

E não se verifica a caducidade do direito à liquidação do imposto.

Disponha o artº 92º do Cód. da Sisa ser de 20 anos o prazo, ao depois reduzido para dez anos, nos termos do artº 4º do Dec-Lei 154/91, de 23/04, e Dec-Lei 119/94, de 7/05.

E, ainda, para 8 anos nos termos do artº 4º do Dec-Lei 472/99, de 8 Nov; não havendo que entrar em linha de conta com a LGT quer porque o seu artº 45º, nº 1, *in fine* ressalva os outros prazos

fixados na lei quer porque o artº 5º, nº 5, do Dec-Lei 398/98, de 17/Dez, que aprovou aquela lei, determinou que o prazo de caducidade de 4 anos por ela estabelecido só se aplica a factos tributários ocorridos após 1/1/98.

Ora, nos termos do artº 297º, nº 1, do Cód. Civil, a lei que estabelece prazo mais curto é aplicável aos prazos em curso, contando-se o novo prazo a partir da entrada em vigor da lei nova, "a não ser que, segundo a lei antiga, falte menos tempo para o prazo se completar".

E, como resulta do probatório, a notificação da liquidação teve lugar em Fev95 e o facto tributário em 13/3/82.

Assim, em 12/05/94 - data da entrada em vigor do dito Dec-Lei 119/94 - haviam passado já mais do que os dez anos do novo prazo pelo que é aplicável o prazo antigo, não havendo que contar com o prazo do Dec-Lei 472/99, de 8 Nov, uma vez que, nessa data, estava já efectuada e notificada a liquidação o que, pois, tudo teve lugar dentro daquele prazo de 20 anos que só terminou em 13/3/02.

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, revogando-se a sentença e julgando-se improcedente a impugnação.

Custas pela recorrente em 1ª Instância e neste STA, fixando-se aqui a procuradoria em 50%.

Lisboa, 18 de Dezembro de 2002. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Almeida Lopes* — *António Pimpão*.

## Acórdão de 18 de Dezembro de 2002.

### Assunto:

*Omissão de pronúncia.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Quando o tribunal, consciente e explicitamente, deixa de conhecer de qualquer questão, por entender não o dever fazer, poderá haver erro de julgamento, mas não nulidade por omissão de pronúncia.*
- 2 — *A falta de apreciação de uma questão de conhecimento oficioso consubstancia error in judicando, não error in procedendo.*

Recurso nº 1634/02. Recorrente: Irmãos Melo - Soc. de Carp. e Const. Civil, Lda. Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Ex.<sup>mo</sup> Conselheiro Mendes Pimentel.

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

Irmãos Melo - Sociedade de Carpintaria e Construção Civil, Lda, inconformada com o acórdão do TCA de fls. 234-259 que confirmou sentença do TT de 1ª Instância de Visue, em que a presente impugnação judicial contra liquidação adicional de IVA do ano de 1991 foi julgada improcedente, vem até nós, rematando a sua alegação de recurso com as seguintes conclusões:

1ª - A Administração Fiscal (AF), 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 IVA.

2ª - 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.

3ª - Dispõe o artigo 204º da CRP que "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 n.º 2 do artigo 660º do CPC.

4ª - O acto tributário consubstanciado na nota de liquidação - conforme doc. n.º 2 junto com o requerimento inicial de impugnação - não se encontra fundamentado, nem de facto, nem de direito.

5ª - O autor do acto tributário é o 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.

6ª - Em todo o caso, o Director de Serviços, ao praticar o acto tributário, fê-lo com preterição da competência do Chefe da RF para a prática do mesmo, pelo que o acto por si praticado está ferido de nulidade, conforme dispõe o artigo 133º, 2, b).

7ª O tribunal recorrido não conheceu da questão suscitada pela impugnante na conclusão precedente, pelo que, não havendo razão para a não conhecer, tanto mais que é de conhecimento officioso por se tratar de uma nulidade, violou o disposto no referido artigo 133º, 2, b), e no artigo 134º, 2.

8ª - 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.

9ª - A impugnante não entende que operações levou a efeito a Administração para encontrar o montante de IVA ora impugnado, em face, designadamente, do ponto 6.2.2.2 do referido relatório, que apresenta um valor de correcção de esc. 5 759 748\$00 e do ponto 9.1., donde consta um lucro tributável de esc. 7 675 315\$00, sendo certo e seguro que, em face dos elementos dos autos, mesmo que conformes com a lei, o montante do IVA jamais poderia ser aquele que consta da liquidação impugnada.

10ª - Se fosse de considerar, por mera hipótese, que o acto administrativo se encontra fundamentado, certo é que a impugnante não foi notificada dessa impugnação.

11ª - 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 - AD, Ano XXXIX, n.º 458, pp. 195-207.

12ª - No entanto, não tendo sido notificada à impugnante a fundamentação do acto tributário, a AF violou, com preterição do direito de audiência prévia, os seus direitos e garantias, tutelados pelos artigos 53º e 54º do CIRC e 268º, 3, da CRP, como também decidiu este STA - AD, Ano XXXIX, n.º 466, pp. 1275-1283 -, o que implica a anulação do acto recorrido.

13ª - O acórdão recorrido violou, assim, por aplicação dos artigos 51º e 52º do CIRC e 82º e segs. do CIVA, o artigo 104º, 2, da CRP; os artigos 21º do CPT e 123º e 125º do CPA e 268º, 3, da CRP, 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, 2, do CPT, 53º do CIRC, 66º do CPA e 268º da CRP, por falta de notificação da fundamentação à impugnante; finalmente, por não conhecer da questão indicada nas conclusões 5ª, 6ª e 7ª, violou os artigos 133º, 2, b), e 1341, 2, do CPA.

Não houve contra-alegação.

O distinto PGA emitiu douto parecer no sentido da improcedência do recurso.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

A coberto do disposto no artigo 713º, 6, *ex vi* artigo 726º, ambos do CPC, *ex vi* artigo 2º, e), do CPPT, remetemos para o acórdão recorrido na parte em que fixou a matéria de facto - fls. 238-247.

São quatro as questões que porejam das conclusões da alegação da recorrente (nas quais se fixa o objecto do recurso e se delimita o seu âmbito - artigo 690º do CPC, sem prejuízo, naturalmente, do estatuído no artigo 684º-A do mesmo compêndio adjectivo):

- se a AF recorreu aos métodos indiciários na determinação da matéria colectável do IVA em causa;

- se o acto tributário de liquidação adicional do mesmo imposto se encontra, ou não, devidamente fundamentado;

- em caso afirmativo, se foi, ou não, notificada a impugnante de tal fundamentação;

- e se o Tribunal recorrido não conheceu da questão da prática do questionado acto tributário pelo Director de Serviços com preterição da competência do Chefe da Repartição de Finanças.

Em sede de recurso jurisdicional, o conhecimento das nulidades da decisão recorrida, implicando o seu desaparecimento da ordem jurídica, por vício formal, antecede a apreciação dos vícios substanciais, de que, logicamente, só haverá que conhecer após a verificação da regularidade formal da sentença, do acórdão.

Como assim, começaremos por nos debruçar sobre a questão vertida na conclusão 7ª - omissão de pronúncia.

No pertinente *item* 2.2.2 do aresto recorrido, lê-se:

"... a Impugnante, nas alegações de recurso, suscitou a questão da competência da entidade administrativa que praticou o acto impugnado (cfr. conclusões 5ª, 6ª e 9ª), a qual não foi conhecida pela sentença, nem poderia ter sido, uma vez que não .foi suscitada na petição inicial, nem é de conhecimento officioso.

Assim, não pode agora a mesma ser apreciada em sede de recurso, sabido que é os poderes de cognição dos tribunais de recurso se limitam ao reexame da decisão recorrida, confirmando-a ou alterando-a de acordo com a lei, não podendo criar decisões sobre questões novas, salvo se forem de conhecimento officioso. Não pode, pois, este TCA, em sede de recurso e como tribunal *ad quem*, debruçar-se sobre a referida questão, que não é de conhecimento officioso e, por não ter sido alegada na petição inicial nem conhecida na sentença recorrida, é de considerar nova".

É sabido que a nulidade de acórdão por omissão de pronúncia se verifica quando o Tribunal deixa de pronunciar-se sobre questões que devia apreciar - artigo 668º, 1, d), do CPC, aplicável *ex vi* arti-

gos 716º do mesmo compêndio adjectivo e 2º, e), do CPPT (as nulidades de sentença estão previstas no artigo 125º do CPPT, mas nele inexistente norma que determine a aplicação deste preceito aos acórdãos).

Na falta de norma neste diploma sobre os deveres de cognição do Tribunal, há que recorrer, em primeiro lugar, à norma do artigo 660º, n.º 1, do Código de Processo Civil, em conformidade com o disposto no referido artigo 2º, e).

Nesta disposição, impõe-se ao juiz o dever de conhecer de todas as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação, exceptuadas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras.

No entanto, esta norma, prevista para decisões da 1ª instância, não esgota a matéria dos poderes de cognição dos tribunais em recurso jurisdicional, pois nestes há limitações dos poderes de cognição derivadas de outras disposições.

Assim, há que ter em conta que o objecto do recurso jurisdicional é delimitado pelas conclusões das respectivas alegações, como se infere do preceituado no n.º 3 do artigo 684º do CPC, pelo que, em recurso jurisdicional, é à face das conclusões que têm de ser definidos os deveres de cognição do Tribunal de recurso.

Para além disso, há ainda a considerar que os recursos jurisdicionais se destinam à impugnação das decisões recorridas (art.º 676º, n.º 1, do CPC), pelo que, salvo questões de conhecimento officioso ou que sejam suscitadas pelo recorrido nos casos previstos no art.º 684º-A do CPC, não podem neles ser conhecidas questões que não tenham sido submetidas à apreciação do Tribunal recorrido (cfr. o acórdão desta Secção de seis de Fevereiro último - rec. 26 174, seguido de perto no ponto).

*In casu*, a 2ª Instância entendeu que não devia, não podia, conhecer da questão da alegada preterição da competência do Chefe da RF por banda do Director de Serviços.

Ora, como se entendeu no acórdão desta Secção de 13.V.1998 rec. 21 901, "quando o Tribunal, consciente e explicitamente, deixa de conhecer de qualquer questão, por entender não o dever fazer, poderá haver erro de julgamento, mas não nulidade por omissão de pronúncia".

Destarte, improcede a arguida nulidade.

Sem embargo, sempre se lembrará à impugnante que, como decorre do preceituado na parte final do n.º 1 do artigo 108º do CPPT (correspondente ao n.º 1 do artigo 127º do CPT), é na petição inicial que se tem de indicar "os factos e as razões de direito que fundamentam o pedido".

Como bem se nota no acórdão desta Secção de 29.XI.2000 - rec. 25 214, "a invocação ulterior de novos factos que possam fundamentar a impugnação constitui uma alteração da causa de pedir, que só pode ser aceite dentro do condicionalismo previsto nos arts. 272º, 273º e 506º do CPC, aplicáveis por força do preceituado na alínea f) do art.º 2º do CPT (hoje, da alínea e) do artigo 2º do CPPT), que, no caso, não ocorre, pois não houve qualquer manifestação de concordância por parte da Fazenda Pública com uma ampliação da causa de pedir, nem se trata de factos objectiva ou subjectivamente supervenientes (...).

Por isso, não tendo invocado tais factos na petição da impugnação e não sendo permitida a sua invocação posterior, a impugnante perdeu o direito de os invocar como fundamento de anulação do acto im-

pugnado, não tendo o Tribunal Tributário de 1ª Instância ou o Tribunal Central Administrativo de os apreciar como fundamento da impugnação, pois não se está perante questões suscitadas pela impugnante por forma processualmente válida e, para além de questões de conhecimento officioso (o que não é o caso), só sobre aquelas existe o dever e a possibilidade de pronúncia (art.º 660º, n.º 2, do CPC)."

Por último, nota-se que mesmo que a alegada preterição da competência do Chefe da RF fosse de conhecimento officioso - e, seguramente, não é - o seu não conhecimento pelas instâncias não consubstanciaria *omissão de pronúncia*.

Na verdade, é jurisprudência pacífica deste STA, reiteradamente afirmada, "a falta de apreciação de uma questão de conhecimento officioso ... não contende já com a violação de qualquer dever procedimental do juiz em relação às partes, mas com a errada aplicação do direito relativo à matéria da causa, feita pelo tribunal ou, dito de outro modo, consubstancia um *error in iudicando*, não um *error in procedendo*" - acórdão desta Secção de 08.VII.1999 - rec. 23 281. No mesmo sentido, vide o acórdão do STJ de 15.X.1997 a pp. 377 e segs. do *BMJ*, n.º 470, e o acórdão do Pleno da 1ª Secção do STA de 05.III.1997 - rec. 32 755.

Em seguimento de tudo o que vem de referir-se, não procedem, repetimos, as conclusões 6ª e 7ª da alegação da recorrente.

Quanto à questão do alegado recurso a métodos indiciários, temos que a 2ª Instância (secundando a 1ª) proclamou, sem margem para dúvidas, que "não houve ... recurso a métodos indiciários" - p. 252, 2ª linha. E, mais à frente, reafirma que "a matéria tributável em sede de IVA não foi determinada com recurso a métodos indiciários" - p. 255, linhas 8/9.

Ora, a Ret. intenta contrariar esta proclamação fáctica do tribunal *a quo*, olvidando que, segundo o artigo 21º, 4, do ETAF, a *Secção de Contencioso Tributário (do STA) apenas conhece de matéria de direito nos processos inicialmente julgados pelos tribunais tributários de 1ª instância*.

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 douto acórdão recorrido." É, justamente, o que, *in casu*, ocorre, por isso que indiscutível, aqui e agora, que no apuramento do IVA com base na contabilidade" (v. p. 252 do aresto recorrido, 1ª linha), não houve um recurso a métodos indiciários. E, assim, prejudicada se mostra a apreciação da alegada inconstitucionalidade das normas que permitem o recurso a tais métodos.

Consequentemente, improcedem as três primeiras conclusões do recurso.

Quanto às questões da falta de fundamentação do acto tributário consubstanciado na nota de liquidação e da falta de comunicação



à impugnante dos fundamentos do acto aquando da notificação do mesmo, reparo algum nos merece o que, a respeito, desenvolvidamente se expende no acórdão recorrido, por isso que confirmamos a improcedência de tais questões, remetendo, nos termos do n.º 5 do artigo 713.º, *ex vi* artigo 726.º, ambos do CPC, e da alínea e) do artigo 2.º do CPPT, para os fundamentos do mesmo aresto e sendo que "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" - acórdão desta Secção de 24 de Abril último - rec. 26 636.

Sem embargo, notamos que a Rct. parece confundir *fundamentação formal* - única que ora releva - com *fundamentação substancial* (veracidade dos factos respectivos), que não tem a ver com a fundamentação propriamente dita - vício de forma - mas com erro nos pressupostos de facto do acto de liquidação - vício de violação de lei -, matéria que, porém, este STA não sindicia - artigo 21.º, 4, do ETAF.

Termos em que se acorda negar provimento ao recurso, confirmando-se o aresto recorrido.

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

Lisboa, 18 de Dezembro de 2002. — *Mendes Pimentel* (relator) — *Vitor Meira* — *Baeta de Queiroz*.

## Acórdão de 18 de Dezembro de 2002.

### Assunto:

*Recurso contencioso. Município. Isenção de sisa. Compensação pela isenção de sisa. Acto de indeferimento tácito. Dever legal de decidir. Art.º 7º, n.º 7, da Lei das Finanças Locais.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- I — *O pedido de compensação, formulado por um Município, pela isenção de sisa concedida pelo Governo na alienação de uma Central Termoeléctrica, situada na área daquele Município, deve ser dirigida ao Primeiro-Ministro e não ao Ministro das Finanças.*
- II — *Dirigido o requerimento do pedido de compensação a este, não tem ele o dever legal de decidir, pelo que, não dando ele resposta ao pedido, não se forma acto de indeferimento tácito.*
- III — *A inscrição ou não da citada verba, no projecto de lei do Orçamento do Estado é um acto político, que não um acto administrativo.*

Recurso nº 19.036. Recorrente: Município de Abrantes. Recorrido: Ministro das Finanças. Relator: Juiz Conselheiro Lúcio Barbosa.

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

1 - MUNICÍPIO DE ABRANTES, com sede na Rua José Estêvão, 8, Abrantes, interpôs, junto da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, recurso contencioso de anulação de acto de indeferimento tácito do senhor Ministro das Finanças do pedido de compensação, formulado pelo Município de Abrantes, pela isenção de sisa concedida pelo Governo na alienação da Central Termoeléctrica do Pego, situada na área daquele Município.

Alegou o seguinte:

O Subdirector-Geral das Contribuições e Impostos, no uso de poderes subdelegados, concedeu a isenção de sisa na alienação da Central Termoeléctrica do Pego.

A recorrente pediu ao Sr. Ministro das Finanças informação acerca do pagamento da compensação prevista no n.º 7 do art. 7º da Lei das Finanças Locais.

Em 31/1/94 o Gabinete do SEAF comunicou que por despacho do dito SEAF não é legalmente possível proceder à respectiva compensação, visto tratar-se de benefício criado antes da entrada em vigor da Lei n.º 1/87, de 6/1.

Defendendo estar-se perante um acto definitivo e executório de indeferimento do seu pedido e denegação do seu direito à referida compensação, o recorrente interpôs recurso contencioso de tal despacho.

Mas na dúvida sobre se tal acto é definitivo e executório (na medida em que o SEAF no dito despacho escreveu: "Concordo. À consideração do Senhor Ministro, parecendo de transmitir à Câmara Municipal de Abrantes"), e para a hipótese de assim ser decidido, então deve entender-se que se está então perante um acto de indeferimento tácito, imputável ao Ministro das Finanças. Isto porque o Ministro das Finanças não tomou qualquer decisão sobre o pedido formulado pelo recorrente.

Tal acto tácito (que se traduziu na não compensação ao Município de Abrantes da compensação pela isenção de sisa) está ferido de um vício de violação da lei, por erro nos pressupostos, e de um vício de forma, consistente na preterição do dever de audiência prévia, prevista no art. 100º do CPA.

Foi entretanto suspensa a instância até estar julgado o recurso n.º 18.077 (recurso do já referido despacho do SEAF).

Por acórdão transitado em julgado, tal acto (despacho) foi julgado insusceptível de recurso contencioso, pelo que o recurso foi rejeitado por manifesta ilegalidade na sua interposição.

Prosseguiu pois o presente recurso contencioso.

Notificado para responder, o Senhor Ministro das Finanças veio dizer que o acto recorrido é um *acto político* e não um *acto administrativo*, pelo que não há lugar à "formação de acto de indeferimento tácito".

Notificados para apresentar as respectivas alegações, ambas as partes o fizeram.

O recorrente apresentou o seguinte quadro conclusivo nas respectivas alegações:

A) O vício de forma que se verificou no procedimento de atribuição de compensação ao Município de Abrantes, pela preterição do dever de audiência prévia, prevista no art. 100º do CPA, invalida o acto tácito de indeferimento que extinguiu aquele procedimento.

B) As normas do n.º 6 do art. 11º e do art. 15º-A do Código do Imposto Municipal da Sisa e do Imposto sobre Sucessões e Doações são inconstitucionais, por violação do n.º 2 do art. 103º da CRP, ao estabelecerem um regime contrário ao princípio da tipicidade do imposto e dos seus elementos essenciais, permitindo a concessão da isenção da sisa por acto discricionário do Ministro das Finanças fundado na avaliação subjectiva de conceitos indeterminados ínsitos em tais normas.

C) A não atribuição de compensações pela concessão da isenção de sisa constitui violação de lei, por ser contrária à norma do n.º 7 do art. 7º da Lei n.º 1/87, de 6/1, em vigor à data, e por ofender o princípio da autonomia financeira dos Municípios.

Por sua vez, o Sr. Ministro das Finanças apresentou também ele as respectivas alegações, com o seguinte quadro conclusivo:

a) A audiência prévia prevista pelo art. 100º do CPA prevê expressamente que *a audiência dos interessados seja efectuada no âmbito do procedimento*: como decorre do n.º 1 do mesmo art. 100º do CPA "Concluída a instrução (...).

b) Ora, no caso em apreço - indeferimento tácito - não há lugar, por definição, a instrução do processo.

c) Improcederá, pois nestes termos, o alegado vício de forma.

d) O art. 106º, 2, da Lei Fundamental, com o corolário da tipicidade, determina que os modos de reconhecimento de benefícios fiscais pela AF sejam vinculados, *existindo nesta matéria discricioniedade, apenas e tão-só para efeitos de reconhecimento, isto é, a lei atribui-lhe uma certa margem de apreciação técnica de índole probatória*, a fim de permitir a *verificação de que os requisitos legais para concessão do benefício estão preenchidos*.

e) Inexiste, no caso concreto, qualquer violação do princípio de tipicidade, porquanto ao *Ministro das Finanças apenas é permitida a verificação dos pressupostos para efeitos de concessão do benefício fiscal*.

f) Quanto ao benefício fiscal em causa foi criado pelo DL n.º 48316, de 5/4/68, não sendo aplicável ao caso o n.º 7 do art. 7º da Lei n.º 1/86, de 6/1, *porquanto esta norma estabelece que as isenções fiscais concedidas ou a conceder serão objecto de compensação a inscrever no Orçamento do Estado*.

g) Por outro lado, *o Município de Abrantes apenas solicitou ao Senhor Ministro das Finanças que inscrevesse as verbas necessárias no Orçamento do Estado*, tal decisão não configura um acto administrativo, mas e tão-só uma decisão de natureza política.

h) *A inscrição de verbas no Projecto de Orçamento de Estado corresponde a uma decisão política contenciosamente insindivável*.

i) No caso concreto, tratando-se de acto político e não de acto administrativo, não tinha o Ministro das Finanças dever legal de decidir nos termos do art. 9º do CPA, pelo que não há lugar a formação de acto de indeferimento tácito.

j) Carece, nestes termos, de objecto o presente recurso.

Neste STA, o EPGA defende que não compete ao Governo aprovar o orçamento, mas tão-só executá-lo, pelo que, na procedência desta questão prévia, se deve negar provimento ao recurso. Mas, mesmo que assim se não entenda, e a conhecer-se do fundo da questão, deve, de qualquer modo, negar-se provimento ao recurso.

Ouidas sobre tal questão prévia, as partes manifestaram posição diversa, sendo de concordância com tal posição a perspectiva do senhor Ministro das Finanças e de discordância o recorrente.

2 - É a seguinte a matéria de facto que se considera assente:

2.1 - A Sociedade TEJO ENERGIA - Produção e Distribuição de Energia Eléctrica, SA, foi isentada de Imposto Municipal de Sisa na alienação da Central Termoeléctrica do Pego, sita no concelho de Abrantes.

2.2 - O Sr. Presidente da Câmara Municipal de Abrantes dirigiu então ao Sr. Ministro das Finanças um requerimento, no qual dá conta de que a sisa é receita dos municípios, solicitando, em conformidade, que a verba de compensação pela isenção da sisa (compensação prevista no art. 7º, n.º 7, da Lei 1/87, de 6/1) seja inscrita no Projecto de Lei do Orçamento de Estado.

2.3 - Em 31/01/94, foi o recorrente (Município de Abrantes) notificado de que, por despacho do Sr. Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, de 21/12/1993, "exarado sobre informação da DGCI, não é legalmente possível proceder à respectiva compensação, visto tratar-se de benefício criado antes da entrada em vigor da Lei n.º 1/87, de 6 de Janeiro".

2.4 - Em finais de Abril de 1994, o recorrente obteve cópia do despacho referido em 2.3., que é do seguinte teor: "Concordo. A consideração do senhor Ministro, parecendo de transmitir à Câmara Municipal de Abrantes."

2.5 - O recorrente interpôs recurso contencioso do despacho dito em 2.3. e 2.4.

2.6 - O STA, por acórdão transitado em julgado, considerou que o despacho referido em 2.4. não é contenciosamente recorrível, uma vez que "não há qualquer suporte no texto deste despacho para concluir que o Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais tenha pretendido decidir a não atribuição da referida compensação, resultando directa e linearmente do seu teor, que pretendeu submeter ao senhor Ministro das Finanças a decisão definitiva".

2.7 - O Senhor Ministro das Finanças não deu resposta ao requerimento referido em 2.2.

2.8 - O presente recurso contencioso deu entrada neste Supremo Tribunal em 29/11/94.

3 - Como resulta das conclusões das alegações apresentadas pelo recorrente, a que acima se aludiu, são três os vícios que este imputa ao acto de indeferimento tácito, a saber:

Um vício de forma, consistente na preterição do dever de audiência, previsto no art. 100º do CPA;

Dois vícios de violação de lei: um de violação de lei constitucional, por alegadamente as normas do n.º 26 do art. 11º e do art. 15º do CIMSISD violarem o art. 103º, 2, da CRP, e outro por violação do art. 7º, n.º 7, da Lei n.º 1/87, de 6/1.

Vejam-se cada questão de per si.

Mas para dar resposta às várias questões suscitadas pelos recorrentes, há que definir desde já qual o acto sob recurso.

Pois bem.

Trata-se do *acto de indeferimento tácito do senhor Ministro das Finanças do pedido de compensação* formulado pelo Município de Abrantes pela isenção de sisa concedida pelo Governo na alienação da Central Termoeléctrica do Pego.

Avancemos então

3.1 - Dos vícios de violação de lei.

Vejam-se o primeiro, a saber:

Do alegado vício de violação de lei constitucional, por alegadamente as normas do n.º 26 do art. 11º e do art. 15º do CIMSISD violarem o art. 103º, 2, da CRP.

Pois bem.

Como vimos acima, não está em causa nos autos a isenção de sisa, prevista nas citadas normas.

Tal isenção podia eventualmente ser atacada em sede e momento próprios.

Que não neste processo em que está em causa unicamente o acto de indeferimento tácito do senhor Ministro das Finanças do pedido de compensação formulado pelo Município de Abrantes pela isenção de sisa concedida pelo Governo na alienação da Central Termoeléctrica do Pego.

É aquele acto de indeferimento tácito que está em causa e unicamente ele.

Assim, e não estando em causa a isenção da sisa, não é possível apreciar qualquer vício de que alegadamente padecesse o acto de isenção de sisa.

Não se conhece assim do alegado vício de violação da lei constitucional acima referido.

4 - E que dizer do também alegado vício de violação de lei do art. 7º, n.º 7, da Lei n.º 1/87, de 6/1.

Importa agora considerar esta questão, apreciada numa dupla vertente: se estamos perante um acto político (contenciosamente insindicável), e se a prática do acto cabe à Assembleia da República, que não ao Governo.

4.1 - Vejamos agora o primeiro segmento da questão, suscitado aliás pela autoridade recorrida, logo na sua resposta.

Será que o acto sindicado é um acto político, contenciosamente insindicável?

Dispõe o art. 4º do ETAF:

"1 - Estão excluídos da jurisdição administrativa e fiscal os recursos e as acções que tenham por objecto:

"a) Actos praticados no exercício da *função política* e responsabilidade pelos danos decorrentes desse exercício.

"..."

Quer isto dizer que se o acto em causa for um acto de conteúdo político é o mesmo insindicável nesta sede.

O que é um acto político?

O acórdão da Secção de Contencioso Administrativo deste STA de 9/5/2001 (rec. n.º 28.775), depois de ampla incursão no campo doutrinário, sintetiza o seu pensamento do seguinte modo:

"As posições doutrinárias referidas convergem, no essencial, sobre a atribuição da qualificação de actos políticos apenas a actos dos órgãos superiores do Estado, que visam a definição primária dos seus fins e interesses primaciais, qualificando como administrativa a actividade secundária tendente a satisfazer necessidades colectivas previamente definidas por via legislativa."

Cita depois posições jurisprudenciais deste STA, que radicam numa perspectiva idêntica.

À luz deste conceito - que será de subscrever em tese geral - poder-se-ia pensar que o acto em causa não poderia qualificar-se como acto político.

Porém, esta perspectiva não abrangerá o caso concreto, por isso que o Orçamento de Estado nos parece um diploma eminentemente político, onde são traçadas, definidas e concretizadas as opções fundamentais do Estado em matéria económica para o ano respectivo.

Que têm expressão no art. 200º, 1, d) da Constituição, vigente à data (conferência política do Governo, em matéria de propostas

de lei a apresentar à Assembleia da República) e 164º, 1, h) da Constituição (competência política e legislativa da Assembleia da República).

Afigura-se-nos assim que o acto em causa será um acto político ou político-legislativo, subtraído à jurisdição dos tribunais administrativos e fiscais.

Mas, para quem assim não entenda, ou seja, mesmo para quem veja aqui não um acto político ou político-legislativo mas sim um acto administrativo, nem assim a pretensão do recorrente lograria êxito.

Como veremos de seguida.

4.2 - Vejamos agora o segundo segmento da questão, aliás suscitado pelo EPGA.

Escreveu o EPGA:

"A existência do dever de decidir depende da verificação de pressupostos procedimentais, um dos quais é a competência, como se conclui das referências que lhe são feitas no n.º 1 do art. 9º e no n.º 1 do art. 109º do CPA ...

"Ora, no caso dos autos, muito embora compita ao Governo, na pessoa do Ministro das Finanças, a inscrição da referida compensação na proposta de Orçamento, o certo é que não é da sua atribuição a decisão sobre a sua concessão, uma vez que é à Assembleia da República a quem compete a aprovação do Orçamento [cfr. art. 164º, al. h), da CRP].

"Ao Governo cabe tão-só executá-lo.

"Sendo assim, não tendo o Governo dever legal de decidir no âmbito desta matéria, não se formou acto tácito de indeferimento..."

Será assim?

Para responder a esta questão há que atentar no ponto 2.2. do probatório, que se fixou do seguinte modo:

"O Sr. Presidente da Câmara Municipal de Abrantes dirigiu então ao Sr. Ministro das Finanças um requerimento, no qual dá conta de que a sisa é receita dos municípios, solicitando, em conformidade, que a verba de compensação pela isenção da sisa (compensação prevista no art. 7º, n.º 7, da Lei 1/87, de 6/1) seja inscrita no Projecto de Lei do Orçamento de Estado."

Ou seja: Não é a execução do Orçamento que está em causa, mas sim e tão-só a inscrição de determinada verba na proposta de lei de Orçamento do Estado.

Que é isso que o recorrente pretende.

Está em causa, como vimos, o n.º 7 do art. 7º da Lei n.º 1/87, que dispunha o seguinte:

"Os municípios serão compensados através de verba a inscrever no Orçamento do Estado ou nos orçamentos das regiões autónomas pela isenção ou redução dos impostos referidos na al. a) do n.º 1 do artigo 4º que venham a ser concedidas para além das actualmente estabelecidas pela legislação em vigor".

E o citado art. 4º, 1, a), estabelecia no seu número 6 que a sisa constituía receita do município.

Pois bem.

Como vimos, o recorrente imputa ao Ministro das Finanças a prática de um acto de indeferimento tácito (não ter feito inscrever no Orçamento de Estado uma verba correspondente ao montante da sisa que receberia se não fosse concedida a falada isenção).

Mas será o Ministro das Finanças o destinatário ínsito no dito n.º 7 do art. 7º da Lei n.º 1/87?

Quem tem competência para inscrever no Orçamento de Estado a verba reclamada?

A Constituição da República Portuguesa dá a resposta.

Dispunha o art. 109º da CRP, vigente à data:

”1 - A lei do Orçamento é elaborada, organizada, votada e executada de acordo com a respectiva lei de enquadramento, que incluirá o regime atinente à elaboração e execução dos orçamentos dos fundos e serviços autónomos.

”2 - A proposta de Orçamento é apresentada e votada nos prazos fixados na lei, a qual prevê os procedimentos a adoptar quando aqueles não puderem ser cumpridos.

”3 - A proposta de Orçamento é acompanhada de relatório sobre ...”

Comentando este artigo, escrevem Gomes Canotilho e Vital Moreira <sup>(1)</sup>:

”A iniciativa da lei do Orçamento compete ao Governo mediante a proposta de Orçamento (n.º 2). Tão exclusiva é a competência da AR para aprovar, mediante lei, o Orçamento, como a competência do Governo para elaborar a respectiva proposta, embora tal não decorra explicitamente da Constituição (ainda que a expressão *proposta de Orçamento* não possa deixar de referir-se a uma iniciativa governamental, por analogia com a expressão *proposta de lei*, nos termos da terminologia constante do art. 170º).

”A AR não pode delegar no Governo o seu poder de aprovação do Orçamento mas também não pode aprová-lo senão precedendo iniciativa do Governo. Todavia, a AR não está limitada a aprovar ou rejeitar a proposta do Governo, podendo introduzir-lhe alterações; os deputados e grupos parlamentares não estão impedidos de fazer propostas de alteração, visto que o limite estabelecido no art. 70º, 2, não se aplica ao próprio Orçamento”.

Quer isto dizer que o Governo apresenta a proposta de Orçamento, e a AR aprova-o (ou rejeita-o).

Ou seja: quem é competente para formular a proposta é, como dissemos, o Governo.

Mas o que significa aqui a palavra *Governo*?

O art. 186º, 1, da Constituição (vigente à data) definia a composição do Governo, dizendo que este ”é constituído pelo Primeiro-Ministro, pelos Ministros e Subsecretários de Estado”.

E poder-se-ia supor que, à míngua de outra qualquer definição constitucional, Governo seria também um qualquer ministro. No caso, e concretamente, o próprio Ministro das Finanças.

Afigura-se-nos, porém, que a expressão *Governo* quer significar aqui mais exactamente *Conselho de Ministros*, por isso que nos termos do art. 203º da CRP, na redacção então vigente, competia ao ”Conselho de Ministros: ... c) aprovar as propostas de lei e de resolução ...”

Assim, e descendo agora ao caso dos autos, o destinatário da pretensão do recorrente (ou seja, concreta e nomeadamente, a já referida verba de compensação pela isenção da sisa) seria o Conselho de Ministros.

Constituído (art. 187º, 1, da Constituição - sempre na redacção então vigente) pelo ”Primeiro-Ministro, pelos Vice-Primeiros-Ministros, se os houver, e pelos Ministros”.

Assim, e sendo que o Primeiro-Ministro tem, nesta qualidade, a competência para ”dirigir a política geral do Governo ... - art. 204º,

1, a) da Constituição - seria ele a quem deveria o recorrente dirigir a sua pretensão.

Em suma: não competindo ao Ministro das Finanças a inscrição na proposta de lei do Orçamento da verba de compensação pretendida pelo recorrente - independentemente de ser ele que, como reclama o EPGA, deva promover tal inscrição - não tinha o Ministro das Finanças o dever legal de decidir.

Isto porque, como dissemos, não era da sua competência a inscrição de tal verba na proposta de lei do Orçamento de Estado.

Tal competência radicava no Conselho de Ministros, que não no Ministro das Finanças.

O recurso é assim de rejeitar.

Não sem antes se fazer uma breve referência ao vício de forma imputado ao acto sob censura.

5 - Do alegado vício de forma.

Como vimos atrás, o recorrente imputa ao acto de indeferimento tácito um vício de forma consistente na preterição do dever de audiência, previsto no art. 100º do CPA.

Para que se consagre tal direito é preciso desde logo que a autoridade recorrida tenha o dever legal de decidir.

E como já vimos não existe tal dever.

Pelo que não ocorre o alegado vício de forma.

6 - Face ao exposto, acorda-se em rejeitar o presente recurso contencioso, por manifesta ilegalidade na sua interposição - art. 57º, § 4º do RSTA.

Sem custas, por delas estar isento o recorrente.

lisboa, 18 de Dezembro de 2002. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *António Pimpão* — *Brandão de Pinho*.

<sup>(1)</sup> Constituição da República Portuguesa, Anotada, 3ª Edição Revista.



**DIÁRIO DA REPÚBLICA**

---

APÊNDICE

**SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO**

Publicação periódica ordenada pelo Decreto-Lei n.º 267/85, de 16 de Julho

---

**PREÇO DESTES NÚMERO (IVA INCLUÍDO 5%)**

**€ 36,16**

---

*Depósito legal n.º 25 495/89*

IMPRESA NACIONAL-CASA DA MOEDA, S. A.