



DIÁRIO DA REPÚBLICA

12 de Novembro de 2003

APÊNDICE

SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO

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

Acórdão de 10 de Abril de 2002.

Recurso n.º 22 364, em que são recorrentes o Ministério Público e António Gomes Valente e recorrida a Fazenda Pública. Relator: Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Almeida Lopes.

Com o requerimento de fls. 294, vem António Gomes Valente pedir o esclarecimento e rectificação do acórdão de fls. 285 a 289, com fundamento no facto de o acórdão ser omisso quanto à condenação em juros;

Porém, nesse requerimento o que o requerente levanta é uma questão de nulidade por omissão de pronúncia.

Mas como resulta do requerimento, o recorrente não arguiu a nulidade do acórdão.

Ora, não tendo sido arguido nulidade do acórdão e não sendo caso de esclarecimento do acórdão, vai indeferido o requerimento.

Custas do, incidente pelo requerente, com 75 euros de taxa de justiça.

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

Acórdão de 10 de Abril de 2002.

Assunto:

Contencioso Aduaneiro. IVA. Prazo de caducidade do direito à liquidação. Art 88º do CIVA. Reforma Aduaneira.

Doutrina que dimana da decisão:

O artº 88º do CIVA, que estabelece a caducidade do direito à liquidação respectiva, não é aplicável ao IVA liquidado pelas Alfândegas, aplicando-se, antes, a legislação aduaneira (Reforma Aduaneira).

Recurso n.º 26 528, em que são recorrente a Fazenda Pública e recorrida José Maria Tomás L.ª Relator: Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Brandão de Pinho (por vencimento).

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do STA:

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto pela FAZENDA PÚBLICA, do acórdão do TCA, proferido em 08/Maio/01, que negou provimento ao recurso que a mesma interpusera da sentença que, por sua vez, julgara parcialmente procedente a impugnação judicial deduzida por JOSÉ MARIA TOMÁS, LDA, contra a liquidação efectuada pela Delegação Aduaneira de Alverca respeitante a direitos aduaneiros, emolumentos, IVA e juros compensatórios.

Fundamentou-se aquele aresto na distinção entre "receitas materialmente aduaneiras (direitos aduaneiros, encargos de efeito equivalente a direitos aduaneiros e direitos niveladores), e receitas ma-

terialmente aduaneiras" pelo que "o IVA mantém, mesmo no caso de ser cobrado pelas Alfândegas, um regime específico próprio regulamentador da respectiva base de incidência, taxa, isenções, prazos de liquidação e cobrança, etc", sendo-lhe, pois, aplicável o regime de caducidade do artº 88º do CIVA, que não a legislação aduaneira — Reforma Aduaneira.

A Fazenda recorrente formulou as seguintes conclusões:

1.ª A sentença de 15/9/1995 do Tribunal Fiscal Aduaneiro julgou parcialmente procedente a impugnação judicial, determinando a anulação do acto de liquidação no que respeita ao IVA, respectivos juros compensatórios, por entender que no que concerne ao IVA se aplicava o artº 88º do CIVA por força do qual a notificação da liquidação desse imposto deveria ter ocorrido nos 5 anos civis seguintes ao da ocorrência do facto tributário, sendo certo que no caso dos autos esse prazo não foi respeitado.

2.ª O Acórdão de 8 de Maio de 2001 do Tribunal Central Administrativo confirmou aquela sentença, mais entendendo que, embora em sede de apreciação de competência dos tribunais se dê um tratamento unitário ao conceito de receita tributária aduaneira (como se podia ver pelo artigo 68º n.º 1 do ETAF), para os restantes efeitos tem de se distinguir entre receitas materialmente aduaneiras (direitos aduaneiros, encargos de efeito equivalente a direitos aduaneiros e direitos niveladores) e receitas materialmente não aduaneiras, nas quais se inclui o IVA liquidado e cobrado pelas alfândegas no acto de desembaraço aduaneiro, imposto este que é uma receita tributária aduaneira para efeito de atribuição de competência contenciosa aos tribunais mas não já para efeitos do restante regime legal aplicável.

Ora,

3.ª A prestação tributária aduaneira "os direitos aduaneiros e demais imposições, incluindo impostos, taxas e outras receitas fiscais ou de natureza para-fiscal cuja cobrança caiba às alfândegas" — definição da alínea c) do n.º 1 do artº 2º do RJIFA], é pela lei aduaneira tratada de forma unitária em matéria de prazos para liquidação e cobrança — n.º 6 do artº 9º do RJIFA conjugado com a alínea c) do n.º 1 do artigo 2.º, e artigo 105º e seu § único da reforma Aduaneira antes das alterações introduzidas pelo DL 244/87 de 16 de Junho e artigos 98º e 99º na redacção que lhes foi dada por este último diploma.

4.ª As normas sobre caducidade do direito de liquidação de impostos estranhos à legislação aduaneira mas cobrados pelas alfândegas (receitas, materialmente não aduaneiras) devem, por isso, ceder perante as normas especiais da legislação aduaneira que regulam o direito de liquidação das prestações tributárias aduaneiras.

5.ª O IVA cobrado pelas alfândegas em razão da importação de bens faz parte dos direitos e demais imposições cobradas pelas alfândegas ou, por outras palavras, da prestação aduaneira, da dívida aduaneira.

Deste modo,

6.ª O artº 88º do CIVA (que determina, sob pena de caducidade, que a notificação da liquidação do imposto ocorra nos 5 anos civis seguintes ao da ocorrência do facto tributário) não é aplicável ao IVA cobrado pelas alfândegas na sequência da importação de mercadorias.

7.ª Esta mesma conclusão é reforçada pelo teor da alínea c) do n.º 1 do artº 7º do CIVA aprovado pelo DL 394-B/84, de 26 de

Dezembro, mais claramente pela versão dada ao preceito pelo DL 290192, de 28 de Dezembro e, ainda, pelo n.º 3 do artº 27º do mesmo CIVA e pelo artº 2º do DL 309/90, de 27 Setembro.

8.ª No caso dos autos está-se perante uma situação que as instâncias não tiveram dúvidas em qualificar como de "comportamento fraudulento" da ora recorrida.

Deste modo,

9.ª Por força do § único do artº 105.º da Reforma Aduaneira vigente à data das importações, a última das quais se verificou em 7/5/87, as autoridades aduaneiras não estavam sujeitas à regra do corpo do artigo que limitava a 3 anos o prazo durante o qual as alfândegas podiam exigir a entrega das quantias recebidas a menos, contando-se o prazo a partir da data em que devia ser efectuado o exacto pagamento.

10.ª Estavam limitadas apenas pelo prazo de 20 anos então estabelecido como prazo de prescrição pelo artigo 27º do CPCI, prazo esse, aliás, reiterado pelo n.º 6 do artigo 9º do RJFA para efeitos deste.

11.ª Regras estas aplicáveis não só aos direitos aduaneiros e restantes imposições materialmente aduaneiras - como entenderam as instâncias ao confirmarem parcialmente a liquidação - mas também a todas as restantes imposições cobradas pelas instâncias, como consta da conclusão 3ª

Assim,

12.ª O acórdão recorrido, negando provimento ao recurso da Fazenda Pública da parte da sentença do TFAC que com fundamento no artº 88º do CIVA anulou, no que se refere ao IVA e respectivos juros compensatórios, o acto de liquidação impugnado, viola, além doutros preceitos, o § único do artº 105º da Reforma Aduaneira anterior às alterações introduzidas pelo DL n.º 244/87, de 16 de Junho, ou em alternativa, aplicando-se as normas vigentes em 1993 quando foram efectuadas a liquidação impugnada e a sua notificação, o artigo 99º da Reforma Aduaneira com a redacção que lhe foi dada pelo DL n.º 244/87, o artº 9º n.º 6 do RJFA aprovado pelo DL n.º 376-A/89, de 25 de Outubro, o artº 2º do DL 309/90, de 29 de Setembro, e a alínea c) do n.º 1 do artº 7º do CIVA na versão dada ao preceito pelo DL n.º 290/90, de 28 de Dezembro.

Nestes termos e nos demais de direito e com o duto suprimento de V. Exas deve o presente recurso ser julgado procedente, por provado, revogando-se o, aliás, duto acórdão recorrido, assim se confirmando integralmente o acto de liquidação objecto da impugnação judicial." E contra-alegou a impugnante, concluindo, por sua vez:

"a) A alegante processou em 1987 na delegação aduaneira de Alverca as declarações de importação n.ºs 30543, 35753 e 40231, respectivamente, de 9/4/87, 24/4/87 e 7/5/87;

b) Por despacho de 18/02/93 do então chefe de serviços de Despacho da Alfândega de Lisboa foi ordenada a notificação da ora alegante para proceder ao pagamento das imposições presumivelmente em dívida. c) Através do ofício n.º 2484, de 31/8/93 do Director da Alfândega de Lisboa foi a alegante notificada para proceder ao pagamento da importância de 3.027.123\$00, correspondendo 281.150\$00 a direitos aduaneiros CEE, 57.082\$00 a artº 10º, 1.068.916\$00 a IVA e 1.616.957\$00 a juros compensatórios respeitantes a IVA, tendo a liquidação recebido o n.º de registo 901020 de 19/8/93;

d) Deste modo, ainda que se tivesse constituído qualquer dívida. respeitante a IVA, a mesma seria inexigível por ter caducado o direito à liquidação por parte da administração fiscal aduaneira;

e) Com efeito, o montante notificado respeitante a IVA e aos respectivos juros compensatórios é inexigível por força do estatuído no artº 88º do CIVA, como se encontra reconhecido na decisão do TCA;

f) É que, diferentemente do que defende a Fazenda Nacional, a sentença não violou nenhuma das normas referidas quer por não se encontrarem em vigor no momento da constituição da dívida aduaneira em causa, isto é, Abril e Maio de 1987 (nomeadamente o Código Aduaneiro Comunitário aprovado pelo Regulamento (CEE) n.º 2913192 do Conselho, os arts. 98º e 99º da Reforma Aduaneira com as redacções dadas pelo Decreto-Lei n.º 244/87, de 16 de Junho, o artº 9º do Regime Jurídico das Infracções Fiscais Aduaneiras, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 290/92, de 28 de Dezembro, quer por não ser aplicável ao IVA (artº 105º da Reforma Aduaneira), o qual, aliás apenas previa como causa da extinção da dívida aduaneira o instituto da prescrição.

g) Ao IVA liquidado pelos serviços aduaneiros e pela Direcção-Geral das Contribuições e Impostos, de harmonia com o Decreto-Lei n.º 394-B/84, de 26 de Dezembro, na redacção em vigor no momento dos factos "sub judice", eram apenas aplicáveis as normas do CIVA uma vez que o mesmo previa todas as situações não remetendo para quaisquer disposições gerais da legislação aduaneira;

h) Consequentemente, aplica-se à situação em litígio o artº 88º do CIVA, nos termos do qual só poderá ser liquidado imposto nos 5 anos civis seguintes àqueles em que se verificou a sua exigibilidade.

i) Estabelecendo a alínea c) do n.º 1 do artº 7º do CIVA, que, nas importações, o imposto é exigível no momento em que for numerado o bilhete de despacho (Abril e Maio de 1987) e tendo o imposto sido liquidado e notificado em 1993, o montante do IVA e dos respectivos juros compensatórios deixou de poder ser exigível por caducidade;

j) Acompanhada a alegante toda a fundamentação do acórdão recorrido, a qual se dá por reproduzida;

k) Finalmente entende ainda a alegante que o acórdão do TCA é irrecurível com fundamento na alínea a) do n.º 1 ao artº 33º e na alínea a) do n.º 1 do artº 32º do Decreto-Lei n.º 129/84, de 27 de Abril.

Termos em que deverá ser negado provimento ao recurso por não merecer qualquer censura a decisão recorrida."

A Exmº Magistrada do MP emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso "pelos fundamentos constantes do acórdão recorrido", já que "o IVA é uma receita materialmente não aduaneira que, apesar de cobrada pelas Alfândegas, mantém um regime específico próprio quanto à base de incidência, prazos de liquidação e cobrança, isenções, etc", "estando, por isso, o prazo de caducidade em causa sujeito à disciplina do artº 88.º do CIVA.

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

Em sede factual, vem apurado que:

"a) Através dos DUS n.ºs 30543, 35753 e 40231, respectivamente de 9/4/87, 24/4/87 e 7/5/87, todos da Delegação Aduaneira de Alverca, a recorrente procedeu à importação de mercadoria que adquiriu à fornecedora Farsal's Enterprises, Lda., com sede em Londres.

b) Os valores declarados nos bilhetes de despacho, respeitantes a tal mercadoria, foram respectivamente de 13.711.50 libras para o 1.º DU; 4.800.00 e 5.500.00 libras para o 2.º; e 6.000.00, 1.200.00 e 360.00 libras, para o 3.º.

c) Todos esses valores constam de facturas com o timbre da exportadora, apresentados pela impugnante no momento do despacho e constantes de fls. 69, 80, 81 e 92, todos do Anexo 1 do Relatório apenso:

d) Através de acções de fiscalização efectuadas pelas alfândegas inglesas às instalações da vendedora, ao abrigo do acordo de assistência mútua administrativa, foi apurado que o valor de tais exportações era muito superior ao declarado pela impugnante nos DUS.

e) Segundo foi revelado na altura às autoridades inglesas pelo representante da Faisal's Enterprises, Lda., as verdadeiras facturas correspondentes a tais exportações foram emitidas com a designação de Boyd's, propriedade da exportadora, e constam por fotocópia a fls. 68, 78, 79, 90 e 91 do citado anexo.

f) mais foi referido pelo mesmo representante que as facturas apresentadas pela recorrente como sendo originárias da dita exportadora, não eram da sua autoria mas sim forjadas.

g) A diferença encontrada de direitos não pagos pela recorrente, consequente da tal divergência, ascende a 3.024.123\$00.

h) Por despacho de 18102193 do Chefe de Divisão de Procedimento Aduaneiros e Fiscais da Direcção das Alfândegas de Lisboa foi ordenada a notificação da importadora para proceder ao pagamento das imposições em dívida (fls. 4 do processo de cobrança).

i) Através do ofício n.º 2484, de 3118193, do Director da Direcção das Alfândegas de Lisboa, foi a recorrente notificada para, no prazo de dez dias, proceder-se ao pagamento da já mencionada importância de 3.024.123\$00, assim discriminada:

Direitos Aduaneiros CEE — 281.150\$00;

Artigo 10º — 57.082\$00;

IVA — 1.068.916\$00;

Juros Compensatórios — 1.616.957\$00.

2.2 Com interesse para a decisão, julga-se, também, provado que:

j) Relativamente às importações mencionadas na al. a) supra, foi logo inicialmente feita, nas declarações de importação, liquidação, pela forma seguinte (cfr. respectivas declarações de importação no apenso):

DU n.º 30543, de 10/4/87:

98.581\$00 — direitos CEE;

500\$00 — selo;

22.120\$00 — artº 100;

413.496\$00 — IVA;

(Total: 534.697\$00).

DU n.º 35753, de 24/4/87:

234.919\$00 — direitos CEE;

500\$00 — selo;

536.997\$00 — IVA

(Total: 800.236\$00).

DU n.º 40231, de 7/5/87:

500\$00 — selo;

16.615\$00 — artº 100;

298.261\$00 — IVA

(Total: 315.376\$00).

k) Das liquidações referenciadas na al. antecedente foi feito o respectivo registo, sob os n.ºs 030268, de 9/4; 034865, de 24/4 e 038999, de 7/5 (cfr. respectivas declarações de importação no apenso).

l) Em 1918193 foi efectuada pelos serviços da DGA a liquidação recapitulativa referida na al. i) supra, que foi registada em "contabilidade auxiliar" em 19108193 pelo R n.º 901010 (cfr. fls.19 do apenso)."

Vejamos, pois:

Há que apreciar, em primeiro lugar, a questão, posta pela ora recorrida, da irrecorribilidade da decisão *sub judicio*.

Trata-se de aresto do TCA, proferido em recurso da sentença e, portanto, em 2º grau de jurisdição.

Sendo que os presentes autos foram instaurados em 25-11-93.

E, como refere a mesma, compete à Secção do Contencioso Tributário do STA conhecer, em contencioso aduaneiro, nos termos do artº 33º n.º 1 al. a) do ETAF, na redacção do Dec.-Lei 229/96, de 29 Nov, dos recursos de acórdãos da Secção do Contencioso Tributário do TCA proferido em 1º grau de jurisdição, ao abrigo da competência estabelecida no artº 42º.

Todavia, não é aquela a aplicável nos autos.

Na verdade, ela resulta de o mesmo diploma ter extinguido o 3º grau de jurisdição, entrando em vigor em 15109197 — artº 5º n.º 1 e Portaria 298/97, de 18/06, aplicando-se contudo e apenas "aos processos instaurados após a sua entrada em vigor".

Assim, o presente caso rege-se ainda pela referida al. a) mas na redacção original, a do Dec.-Lei 129/84, de 27 Abril competência do STA para conhecer dos recursos de acórdãos do então designado TT de 28 Instância, proferidos ao abrigo do dito artº 42º, também na sua redacção original.

Improcede, pois, a aludida questão prévia.

Quanto ao mais:

A questão dos autos é a de saber se ao IVA liquidado pela Alfândega com referência à importação de mercadorias efectuada em Abril e Maio de 87 é aplicável o artº 88º do CIVA que estabelece a caducidade do direito à liquidação respectiva ou, como sustenta a recorrente, as normas especiais da legislação aduaneira, nomeadamente a Reforma Aduaneira.

Ora, os arts. 100º e seguintes desta, na redacção, ora e infra, do Dec.-Lei n.º 4183, de 11.Jan, aplicável nos autos, referem-se latamente a importâncias indevidamente cobradas, importâncias cobradas a menos, quantias a mais recebidas, quantias recebidas a menos.

Não se faz, pois, qualquer restrição ou limitação pelo que, logo literalmente, tal legislação aduaneira se aplica a toda e qualquer quantia ou importância liquidada ou cobrada pelas Alfândegas, seja qual for a sua natureza ou proveniência.

Depois, e como se dá nota do Ac. deste STA, de 25Jun97, Rec. 19.474, "sempre se entendeu que as receitas tributárias aduaneiras se caracterizam por um critério orgânico e não por um critério material: são aduaneiras as receitas liquidadas e cobradas pelas Alfândegas e não as receitas materialmente aduaneiras", que seriam apenas os direitos aduaneiros, os encargos de efeito equivalente e os direitos niveladores agrícolas.

Nem se pode pretender que o dito artº 88º do CIVA revogou a Reforma Aduaneira.

Pelo contrário, ele tem de interpretar-se harmonicamente com esta.

Assim, aquele normativo aplica-se ao IVA liquidado pela Administração Fiscal deixando intocado o campo aduaneiro que tem um regime próprio, uniforme para as respectivas receitas.

O próprio CIVA (redacção original) dá disso indicação segura.

Assim, o artº 7º n.º 1 al. c) diz exigível o imposto, "nas importações, no momento em que for numerado o bilhete de despacho ou se realize a arrematação ou venda".

E, bem assim, o n.º 3 do artº 27º estabelece que "o imposto devido pelas importações será pago aos serviços aduaneiros competentes no acto do desembaraço alfandegário".

Aplica-se, ao caso dos autos, pois, a Reforma Aduaneira.

Ora, vem fixado no probatório, aliás sem controvérsia - cfr. als. f) e g) — que a diferença de direitos não pagos pela recorrente se ficou a dever a fraude traduzida na apresentação de facturas forjadas.

Pelo que se aplica o disposto no parág. único do artº 105º da mesma Reforma que justamente ressalva do prazo de 3 anos contemplado no seu corpo "os casos de fraude".

Só que, para estes, não se estabelece aí qualquer prazo, quer de caducidade da liquidação quer de prescrição da obrigação tributária.

Por modos que, ao tempo, não estabelecendo o CPCI qualquer prazo geral de caducidade, se devia aplicar o geral de prescrição, constante do artº 27º do CPCI.

Como se refere no Ac. deste Tribunal, de 17/Fev/99, Rec. 23.006:

"Tratando-se de um instituto (a caducidade) específico de direito fiscal relativo à vida da específica relação jurídico-fiscal, ele carecia, para ser admitido, de estar expressamente previsto na lei por força do princípio da legalidade tributária, consagrado, à data dos factos tributários, no artº 106º, n.º, 2 da Constituição da República Portuguesa.

O que, então, poderia questionar-se era se não deveria admitir-se uma outra causa de extinção da relação jurídico-aduaneira traduzida em uma outra forma de prescrição da dívida tributária, para além da prevista na lei aduaneira, que desse uma diferente expressão ao princípio da segurança jurídica dos cidadãos contribuintes, para além da prevista naquele artº 105º da Reforma Aduaneira e que seria postulada pelo princípio do Estado Democrático de Direito, já que, por este preceito, nunca aconteceria uma extinção da obrigação aduaneira fora de uma prévia liquidação.

E esta cogitação tinha tanto mais fundamento quanto é certo que o preceito do então artº 27º do CPC Impostos tinha uma vocação generalista, visando abarcar todos os impostos".

Só que, nos autos, tal também, não aproveita à impugnante, por tal não constituir fundamento de impugnação judicial, como é jurisprudência quase uniforme.

Cfr., os Acs. de 15/12/97, Rec. 21.172, 15/05/96, Rec. 17.551, e 25/01/95, Rec. 17.481, todos publicados em *Apêndice ao Diário da República*.

E, a admitir-se, não estaria ainda esgotado o respectivo prazo, mesmo com a redução advinda do CPT — artº 34º — e da LGT — artº 48º, mercê do disposto no artº 297º n.º 1 do Cód. Civil — ou norma de conteúdo equivalente — cfr. Benjamim Rodrigues, *Problemas Fundamentais do Direito Tributário*, págs. 267/68.

E o mesmo se diga, mutatis mutandis, relativamente à caducidade. prevista no artº 33º do CPT.

É que, tendo a liquidação sido efectuada e notificada em 1993 — cfr. als I) e i) do probatório — o prazo constante do seu artº 33º — cinco

anos — ainda não tinha decorrido já que aquele entrou em vigor em 1/07/91 (artº 2º do Dec-Lei 154/91, de 23/04, que o aprovou).

Nem importando considerar a LGT — cfr. artº 45º al. a) do n.º 1 —, uma vez que, quando ela entrou em vigor, em 11/1/99, já não havia que falar em caducidade da liquidação, uma vez que esta, como se disse, já estava efectuada e notificada.

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso interposto pela Fazenda Pública, revogando-se o aresto recorrido e, em consequência a sentença, julgando-se improcedente a impugnação.

Custas pela impugnante nas instâncias e neste STA, fixando-se aqui a procuradoria em 50%.

Lisboa, 10 de Abril de 2002. — *Brandão de Pinho* (por vencimento) — *Almeida Lopes* — *Alfredo Madureira* (vencido conforme declaração de voto junta).

Declaração de voto

Vencido confirmaria o impugnado julgado e, assim, negava provimento ao recurso jurisdicional da fazenda Pública, pois tendo que, quanto ao questionado IVA e juros compensatórios, se verificou a caducidade do direito à respectiva liquidação art.º 88 n.º 1 do CIVA — já que a tanto não obsta a circunstância de aquele imposto ser cobrado, como aqui, pelos competentes serviços alfandegários.

Em nosso entender, o referido preceito do CIVA revela-se, assim e na circunstância, norma especial que, por isso mesmo, lograria aplicação, até porque consagra direito que integra o acerto das garantias dos contribuintes constitucionalmente consagrados.

Alfredo Madureira.

Acórdão de 17 de Abril de 2002.

Assunto:

Oposição à execução fiscal de dívida aduaneira. Recurso Judicial. Representação da Fazenda Pública no STA.

Doutrina que dimana da decisão:

A representação da Fazenda Pública no STA, no recurso de decisão da 18 Instância em processo de oposição à execução fiscal de dívida aduaneira, cumpre ao Director-Geral das Alfândegas - e não ao Director-Geral dos impostos -, ut artº 72.º e 73.º n.º 1 al. a) do ETAF.

Recurso n.º 25 891, em que são recorrente Luís Carlos Henriques Bonina Zuzarte Reis e recorrida a Fazenda Pública. Relator: Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do STA:

Vem o Director-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo, na qualidade de representante da Fazenda Pública, reclamar para a conferência do despacho de fls. 216 v.º

Alega que, no proc. 26.157 se decidiu em sentido contrário, requerendo "que seja proferido acórdão com vista ao esclarecimento da questão".

O Exm.º magistrado do M.P. emitiu parecer no sentido da confirmação do despacho reclamado, que "colhe hoje a unanimidade da secção", "com o que, de resto, se dará cumprimento à regra orientadora do n.º 3 do art.º 8.º do C. Civil".

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

A questão dos autos é a de saber quem representa a Fazenda Pública - se o referido Director Geral das Alfândegas, se o Director-Geral dos Impostos - no processo de oposição à execução fiscal instaurada para cobrança de dívida tributária aduaneira.

O despacho ora reclamado pronunciou-se pelo primeiro termo da alternativa, em síntese, por a oposição à execução fiscal constituir um meio processual absolutamente tipificado, do contencioso tributário, constituindo, sem dúvida, um processo judicial, e, "em tal espécie e no STA a legitimidade compete à Fazenda Pública e a respectiva representação ao Director-Geral das Alfândegas".

Posição que ora se reafirma.

O art.º 72.º do ETAF faz competir aos representantes da Fazenda Pública defender os legítimos interesses desta.

E o art.º 73.º n.º 1 al. a) do mesmo diploma estabelece que representam aquela, no STA, "o Director-Geral dos Impostos e o Director-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo".

Não concretiza o preceito a respectiva distribuição mas é apodíctico que esta deve ter na sua base a matéria em causa.

Assim, tratando-se da matéria aduaneira, o representante da Fazenda só pode ser aquele último.

Ora, está em causa um processo de execução fiscal de dívida aduaneira e o recurso, interposto da respectiva decisão da 18 Instância.

Tal processo constitui um meio processual típico do contencioso tributário, constituindo, sem dúvida, um processo judicial artº 203.º e segs. e 96.º e 97.º n.º 1 al. o) do CPPT.

Em que, inclusivamente e em certos casos, se pode discutir a própria legalidade da dívida - dito artº 204.º al. a), g) e h).

Certo que, como refere a reclamante, corre nos serviços da D.G.C.I., a execução respectiva arts. 149.º e 150.º do mesmo diploma.

Todavia, a competência para promover a execução fiscal é uma coisa e a representação da Fazenda Pública, é outra, não derivando esta daquela.

Finalmente e como já resulta do exposto, na oposição à execução, o executado procura atacar a legalidade do pagamento coercivo da dívida exequenda, que lhe é exigido.

Pelo que, "nesta perspectiva, a autoridade competente para representar o Estado será aquela a quem cabe a competência para verificar a existência dos direitos cuja cobrança coerciva o mesmo Estado promover, se bem que, aqui, através de outros serviços, em virtude de estes estarem dotados de especiais valências orgânico-funcionais para poderem executar as específicas tarefas que esse processo executivo demanda. Os serviços competentes para efectuarem a liquidação /verificação dos direitos aduaneiros e sobretaxa de importação são os serviços dependentes da Direcção-Geral das Alfândegas. Logo, do respectivo Director-Geral cabe a representação neste recurso judicial pois ele tem por objecto sentença proferida em processo de

oposição à execução fiscal em que se controverte ser ou não devido o pagamento da obrigação aduaneira exequenda".

Cfr. o recente Acd. do STA, de 14/11/01, Rec. 26.074.

Termos em que se acorda indeferir a reclamação.

Sem custas.

Lisboa, 17 de Abril de 2002. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *António Pimpão*.

Acórdão de 8 de Maio de 2002.

Assunto:

Oposição à execução fiscal. Duplicação de colecta. Pagamento parcial.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Nos termos do artº 287, nº 1, do CPT, são requisitos cumulativos da duplicação de colecta, a unicidade dos factos tributários, a identidade de natureza entre a contribuição e o imposto já pago e o que de novo se exige -impostos não periódicos.*
- 2 — *Assim, a duplicação de colecta resulta da aplicação, por mais de uma vez, do mesmo preceito legal à mesma situação ou facto tributário, procurando-se consequentemente impedir a repetição da cobrança do respectivo tributo.*
- 3 — *Todavia, para que ocorra uma situação de duplicação de colecta, é necessário que a dívida esteja paga por inteiro.*

Recurso n.º 183/02, em que são recorrente Filomena Rosa Relvas Chocho e recorrida a Fazenda Pública. Relator: Ex.ºmº Juiz Conselheiro Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Aduaneiro do STA:

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto por FILOMENA ROSA RELVAS CHOCHO, da sentença do TT de 1.ª Instância de Setúbal, proferida em 18/10/01, na medida em que julgou improcedente a oposição pela mesma deduzida à execução fiscal contra si instaurada, na 2.ª Rep. de Finanças daquela cidade, para pagamento da quantia de Esc. 3.155.436\$00.

Fundamentou-se a decisão na duplicação de colecta quanto à parte do imposto já pago, seja, "quanto à importância de Esc. 1.685.396\$00, pagos pela terceira pessoa que importou o veículo em 1998, sendo a oponente responsável pelo restante que lhe foi liquidado".

A recorrente formulou as seguintes conclusões:

"Existe duplicação de colecta;

Porque existem duas liquidações de imposto automóvel relativas ao mesmo veículo introduzido em Portugal;

Tendo sido paga uma delas, não existe dívida de imposto automóvel;

Não obstante à existência de duplicação de colecta a mera operação aritmética de subtracção do valor pago posteriormente à quantia resultante dá primeira liquidação;

Devendo o presente recurso ser julgado procedente e em consequência ser extinta a execução.”

A Fazenda Pública não contra-alegou.

O Exm^o magistrado do MP emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso, já que, sobre não haver duplicação de colecta e pese a Fazenda não ter recorrido, “o fundamento do recurso não pode proceder”.

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

Em sede factual, vem apurado que:

”1 - Na 2.^a Repartição de Finanças de Setúbal foi instaurada execução contra a oponente para pagamento da quantia de Esc: 3.155.436\$00,0

2 — Esta quantia diz respeito ao Imposto Automóvel (IA) referente ao veículo automóvel de marca *Mercedes* modelo 300 SL, matrícula 3123 TT 75.

3 - A oponente requereu em 14/12/95 a isenção de IA sobre este veículo mencionado em 2), mas tal pedido foi indeferido por despacho datado de 15/01/96.

4 - Pelo ofício datado de 14/01/97, a oponente foi notificada para proceder ao pagamento voluntário daquele imposto na Tesouraria da Alfândega da Setúbal.

5 - Posteriormente, em 08/04/98, e em nome da Joaquina Dores Estrada foi pago o valor de Esc: 1.685.639\$00, também referente a IA do veículo automóvel de marca *Mercedes* modelo 300 SL, matrícula 3123 TT 75.

6 - A oponente regressou com o veículo *Mercedes* modelo 300SL, matrícula 3123 TT 75 a França sem que a este fosse atribuída matrícula portuguesa.

7 - A oponente foi citada em 23103198, tendo deduzido esta oposição em 04/05/98.

B - Nada mais se provou com interesse para a boa decisão jurídica desta causa”.

Vejamos, pois:

Nos termos do art^o 287^o n^o 1 do CPT, são requisitos cumulativos da duplicação de colecta a unicidade dos factos tributários, a identidade de natureza entre a contribuição ou imposto já pago e o que de novo se exige - impostos não periódicos.

Assim, a duplicação de colecta resulta da aplicação, por mais de uma vez, do mesmo preceito legal à mesma situação ou facto tributário, procurando-se consequentemente impedir a repetição da cobrança de um mesmo tributo.

No entanto, para que ocorra uma situação de duplicação de colecta, é necessário que a dívida esteja paga por inteiro.

Cfr. Alfredo de Sousa e J. Paixão, *CPT, Anotado*, 4.^a edição, pág. 621, nota 9.

O que não é o caso dos autos em que houve apenas pagamento parcial da dívida exequenda.

A posição da recorrente - de que não obsta à existência da referida duplicação a mera operação aritmética da subtracção do valor pago posteriormente à quantia resultante da primeira liquidação - levaria à apreciação da legalidade da liquidação, o que, é vedado, nos termos do art^o 286^o, al. h), do mesmo diploma.

O certo é que a Administração Fiscal efectuou duas liquidações: uma no montante de 3.155.436\$00 e outra no de 1.685.396\$00 e só esta foi paga.

E, como se disse, não pode, ora, apreciar-se a legalidade daquela primeira liquidação.

Ao que acresce que, na duplicação de colecta, a liquidação ilegal é a superveniente e não a já paga uma vez que aquela situação se verifica, nos termos legais, quando se exige uma contribuição já paga.

Termos em que se acorda negar provimento ao recurso.

Custas pela recorrente, com procuradoria de 50%.

Lisboa, 8 de Maio de 2002. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Almeida Lopes* — *António Pimpão*.

Acórdão de 29 de Maio de 2002.

Assunto:

Nulidade de sentença. Falta de fundamentação de facto.

Doutrina que dimana da decisão:

A falta de especificação dos fundamentos de facto da decisão, torna-a nula, nos expressos termos dos art^{os} 144^o n^o 1 do CPT (actual art^o 125^o do CPPT) e 668^o n^o 1 al. b) do C.P.Civil.

Recurso n.º 228/02, em que são recorrentes Lopes & Graça L.^{da} e recorrida a Fazenda Pública. Relator: Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do STA:

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto por LOPES & GRAÇA, L.da, do acórdão do TCA, proferido em 03107101, que negou provimento ao recurso que o mesmo interpusera da sentença que, por sua vez, julgou improcedente a oposição que aquela deduzira à execução fiscal n.º 15209106033.4 que lhe moveu a Alfândega de Lisboa para cobrança de dívida aduaneira no montante de 160.530.585\$00.

A recorrente formulou as seguintes conclusões:

”a) O douto acórdão recorrido, na sequência de acórdão do Supremo Tribunal Administrativo que ordenou a ampliação da matéria de facto, procedeu ele próprio a essa ampliação, suprimindo assim uma instância de recurso.

b) Ofendeu assim as disposições reguladoras do sistema de recursos constantes da redacção inicial do E.T.A.F., aplicável ao presente processo, só não se suscitando ofensa dos direitos do ora recorrente dada a amplitude dos poderes de cognição conferida pelo art^o 110^o, al. c) da Lei de Processo;

c) Para além disso, porém, foi manifestamente censurável a pronúncia havida;

d) De facto, não considerou de todo em todo dois relevantes conjuntos de documentos constantes dos autos: os recibos de pagamento, emitidos pela Alfândega de Lisboa, e a pronúncia da Administração Fiscal após a realização de um pormenorizado inquérito à actuação dos despachantes em causa;

e) Tal poderia não ser relevante se tivesse ao menos procedido a um correcto exame do terceiro documento que relevava para a ordenada ampliação da matéria de facto - o acórdão, condenatório desses despachantes, proferido pelas Varas Criminais de Lisboa - já que este, por si só, permite resolver a questão em aberto;

f) Mas, apesar da prévia e pormenorizada ponderação dessa decisão judicial efectuada nos autos pela oponente, o douto acórdão recorrido omitiu qualquer exame crítico desse documento, limitando-se a consignar o resultado, errado, da sua leitura, que se não sabe aliás qual foi;

g) Em termos tais que se configura uma sua nulidade, nos termos do artº 668º/1, al. b), do Cód. de Proc. Civil, dada a inexistência da especificação dos fundamentos de facto que adoptou;

h) Em qualquer caso, é patente o erro do seu julgamento a tal respeito, sendo inequívoco o teor desse acórdão condenatório no sentido de ter sido dado como provada a entrega aos despachantes, pela ora recorrente, das quantias necessárias para o pagamento dos bilhetes aduaneiros em causa;

i) Devendo assim ser corrigida nesse ponto a matéria de facto fixada, nos termos do artº 712º/1 do Cód. de Proc. Civil, com a conseqüente alteração do julgado em matéria de direito”.

A Fazenda Pública não contra-alegou.

A Exm.^a Magistrada do MP emitiu parecer no sentido do não conhecimento do recurso, dado o disposto no artº 12º da Lei 1511, de 05106.

E, ouvida a recorrente, veio sustentar a sua admissibilidade, face ao artº 120º do ETAF.

Corridos os vistos legais, nada obsta à decisão.

Em sede factual, vem apurado que:

”a) - A execução fiscal nº 911060033,4 foi instaurada pela Alfândega de Lisboa contra Lopes & Graça, L.^{da} para cobrança da quantia de 160 530 385\$00;

b) - Sendo de sobretaxa de importação a quantia de 79 434 592\$00 e de juros de mora a quantia de 81 095 793\$00, respeitante a ”diversos bilhetes (39) de 1979 a 1984” (cfr. fls. 2 do apenso).

c) - Por certidão de dívida datada de 04102192 é a quantia de 79 434 592\$00 respeitante a sobretaxa de importação referente ”a diversos bilhetes de 1979 a 1984” (cfr. fls. 158).

d) - A alteração do valor da dívida exequenda foi determinada por despacho do Sr. Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais que determinou não ser devida a quantia de 81 095 793\$00 relativa a juros de mora/cfr. fls.157).

e) Dou aqui por reproduzidos o documento de fls. 73 do apenso ”Relação conforme Decreto nº 43497 de 6/2/61.

f) - Em 23/09/91 a oponente interpôs recurso do despacho do Sr. Secretário dos Assuntos Fiscais de 1018190 que corre termos com o nº 13682 na Secção de Contencioso Tributário do STA (cfr. Fls. 146/147).

Factos não provados:

Não se provou que a oponente ”Lopes & Graça” tenha entregue aos réus no processo de querela nº 2624 da 3ª Vara Criminal de

Lisboa, Olavo e Alexandre Furtado, as quantias devidas relativamente aos bilhetes de importação englobados no processo de cobrança (cfr. fls. 275 e segs).”

Vejam, pois:

Deve adiantar-se, desde já, que, mesmo na perspectiva do MP, a decisão é recorrível.

Na verdade, esta foi proferida em 03/07/01, antes, pois, da entrada em vigor daquela lei, em 05/07/01 pelo que esta se não aplica ao caso vertente.

Como ensina Manuel Andrade, *Noções Elementares de Processo Civil*, pág. 48, a nova lei que negue o recurso onde o havia, é inaplicável.

Quanto à invocada nulidade:

A decisão recorrida seria nula - artº 668º nº 1 al. b) do C.P. Civil -, ”dada a inexistência da especificação de facto que adoptou”.

Nos termos daquela disposição legal - como nos do artº 144º nº 1 do CPT, então aplicável - é nula a sentença que, nomeadamente, não especifique os fundamentos de facto da decisão.

Como refere Alberto dos Reis, *CPC, Anotado*, pág. 139 e segs:

”uma decisão sem fundamentos equivale a uma conclusão sem premissas; é uma peça sem base”; comprometendo a sua validade por carecer, então, de um elemento essencial, quer porque cabe ao juiz demonstrar que a solução dada ao pleito é ”emanação correcta da vontade da lei, quer porque as partes, e sobretudo a vencida, ”tem o direito de saber porque razão lhe foi desfavorável a sentença; e tem mesmo necessidade de o saber, quando a sentença admita recurso, para poder impugnar o fundamento ou fundamentos perante o Tribunal Superior”; carecendo este ”também de conhecer as razões determinantes da decisão, para as poder apreciar no julgamento do recurso”.

Ora, nos autos, este STA havia ordenado a ampliação da matéria de facto, no sentido de ser averiguado se a oponente havia pago, como alegara, a dívida aduaneira ao seu despachante.

O aresto sob censura julgou não provado tal facto mas sem qualquer fundamentação.

Na verdade e para o efeito, limita-se a remeter para os documentos de fls. 275 e segs. (até fls. 304?), sem qualquer concretização e análise, pormenorizada como o caso amplamente justifica, seja, sem qualquer ”discussão crítica” das provas.

A fundamentação de tal factualidade envolve, no mínimo, a apreciação pormenorizada do acórdão ali fotocopiado - cfr. fls. 454/5 -, bem como de outros elementos levados aos autos - cfr. nº 10 a fls. 449.

Como se refere no recente Ac. deste STA, de 11/07101, Rec. 25.670, tal exame crítico das provas há-de consubstanciar-se no esclarecimento pormenorizado dos elementos probatórios que levaram o tribunal a decidir a matéria de facto como decidiu e não de outra forma e no caso de elementos que apontem em sentido divergentes, as razões porque foi dada prevalência a uns sobre outros.

E como acentua Jorge de Sousa, *CPPT Anotado*, 31 edição, pág. 628, ”quando a fundamentação não for minimamente elucidativa das razões que levaram a decidir como se decidiu, deverá entender-se que se está perante uma nulidade por falta de fundamentação.”

Ao que acresce que, em rigor, não foi dado cumprimento ao acórdão do STA, em termos do acatamento da definição do direito aplicável.

Na verdade, este considerou que, dado o ”regime estatutário de direito público” do despachante, o pagamento da dívida aduaneira feito a este é liberatório, face à Administração Aduaneira.

Pelo que não parecem justificadas considerações como a de que "o recorrente é responsável perante a Alfândega pelas quantias liquidadas, que constituem a dívida aduaneira" e "que a responsabilidade pelo pagamento das importâncias liquidadas incumbe à recorrente como importadora das questionadas mercadorias".

Tais considerandos têm que ser entendidos à luz do direito definido pelo STA, ou seja, tendo em conta o carácter liberatório do eventual pagamento ao despachante, nos termos referidos.

Termos em que se acorda anular o aresto recorrido: baixando os autos nos termos e para os fins previstos no art.º 73, n.º 2, do CPCivil. Sem custas.

Lisboa, 29 de Maio de 2002. — *Brandão de Pinho* (relator) — *António Pimpão* — *Almeida Lopes*.

Acórdão de 29 de Maio de 2002.

Assunto:

Imposto especial sobre o consumo.

Doutrina que dimana da decisão:

Nos termos do artº 3º, n.º 3, do DL 104/93, de 5-4, nos casos de detenção irregular, por se encontrar cancelado a autorização do depositário, são sujeitos passivos do IEC as pessoas que detenham as bebidas alcoólicas, ainda que solidariamente com outros eventuais responsáveis e nomeadamente o depositário autorizado expedidor, nos termos dos arts. 5º, 15º e 20º do DL 52/93, de 26-2.

Recurso n.º 26.527. Recorrente: Jovitrade — Importação e Exportação, Lda. Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Exmº Juiz Consº António Pimpão.

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

1. Jovitrade - Importação e Exportação, 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 de Imposto sobre o Consumo de Bebidas Alcoólicas.

Alegou formulando o seguinte quadro conclusivo:

I - O acórdão recorrido não fez a melhor aplicação do direito, deixando de conhecer matéria cuja análise é indispensável à boa decisão da causa - *omissão d. e pronúncia*;

II - Em causa está uma dívida liquidada por suposta irregularidade na circulação intracomunitária, por a mercadoria ter sido expedida em regime suspensivo para um destinatário que não tem estatuto legal de depositário e por o destinatário utilizar um número de entreposto fiscal que não lhe pertencia e que já estava cancelado;

III - Sucede que do D.L. 52/93 de 26/2 não se extrai qualquer entendimento segundo o qual as encomendas tenham de ser feitas pelo depositário autorizado, mas sim que têm de ser importadas ao abrigo de uma licença de importação para poder beneficiar de um regime suspensivo - ou seja, *não existe qualquer irregularidade quando se importa mercadoria sujeita a IECs mediante licença de importação válida*;

IV - A irregularidade na circulação só surgirá caso aquela licença não tenha validade;

V - No caso dos autos, a Recorrente nunca poderia saber que o entreposto havia sido extinto uma vez que as autoridades aduaneiras não o publicitaram, como é dever legal e constitucional;

VI - Caso se entenda que não há obrigação de tal publicidade por não previsão do DL 52/93, deve concluir-se pela inconstitucionalidade deste diploma, por violação do art. 122º da Lei Fundamental;

VII - A ausência de publicidade da extinção do entreposto - sobretudo quando foi criado um sistema para o efeito, denominado SEED, e que as autoridades ignoraram - exclui qualquer responsabilidade de terceiros pelo seu desconhecimento, designadamente da Recorrente e do expedidor da mercadoria, por *ineficácia externa* do acto extintor do entreposto;

VIII - A verificar-se alguma irregularidade, a mesma deveu-se única e exclusivamente à conduta omissiva das autoridades aduaneiras que impossibilita os operadores económicos de conhecer o estado do próprio mercado, para depois serem estes os responsáveis por factos que - ilegalmente - não lhes foram transmitidos;

IX - O cancelamento do estatuto de depositário não é um risco comercial: a omissão da respectiva publicitação configura um insustentável foco de lesões patrimoniais, uma vez que qualquer comerciante fica sujeito à surpresa, responsabilizando-se por algo que não depende dele, que não constitui *álea*, e que está exclusivamente dependente da diligência e competência das autoridades;

X - Acresce que a mercadoria estava num armazém do Porto de Lisboa de forma a estar sujeita ao regime suspensivo - art. 84º, n.º 1, al. a), do C.A.C., não tendo saído da mesma. As autoridades liquidaram assim o imposto quando a mercadoria não saiu de *entreposto aduaneiro público*, o que não é legalmente admissível;

XI - Por outro lado, uma vez que a mercadoria nunca chegou a sair do entreposto público, a dívida também não era exigível.

XII - Teriam, por isso, sido violados os arts. 668º, n.º 1, al. d), do CPC, 122º da CRP, 182º do CAC, artº 4º, n.ºs 1, 3 e 4, e 5º do DL 104/93.

A entidade recorrida apresentou alegações nas quais formulou as seguintes conclusões:

1) A circulação em suspensão dos produtos sujeitos a Impostos Especiais sobre o Consumo está sujeita a um regime específico, definido, no essencial, pelo DL n.º 52/93 de 26/2 e, para as bebidas alcoólicas, ainda pelo DL n.º 104/93 de 5 de Abril que, no caso, foi flagrantemente violado. Senão vejamos:

2) Desde logo, a circulação intracomunitária em regime de circulação em suspensão dos produtos sujeitos a IECs faz-se entre entrepostos fiscais (pressuposto objectivo) nos termos do n.º 1 do art. 15º do DL n.º 52/93 e não fosse a sua intercepção pela fiscalização aduaneira no Terminal de Contentores de Sta Apolónia (entreposto aduaneiro de tipo A) e o que teria acontecido é que os produtos certamente seriam introduzidos no consumo sem o pagamento do imposto.

3) O argumento da recorrente de que a dimensão das garrafas (não legalmente comercializáveis) deveria constituir presunção para a Administração Aduaneira de que as mesmas se destinavam à exportação, apenas acrescenta mais uma irregularidade objectiva à utilização do regime em causa, nele incluindo produtos que pela circunstância do seu engarrafamento em medidas não autorizadas, dele estariam excluídas por força da lei (art. 1.º e 2.º do DL n.º 104/93 de 5 de Abril).

4) Nos termos do n.º 2 do art. 15 do DL n.º 52/93, a expedição e a detenção de produtos em regime suspensivo estão limitados aos Depositários Autorizados, quer o expedidor, quer o destinatário. Não sendo a recorrente nem detentora do estatuto de depositária autorizada, nem concessionária de nenhum entreposto fiscal, para adquirir aqueles produtos como adquiriu, teria que recorrer aos mecanismos previstos no art. 16.º do DL n.º 52/93, registando-se como operador registado ou não registado e prestando uma garantia do pagamento do IEC (a) do n.º 3 do DL n.º 52/93), o que não fez.

5) Pelo contrário, constava a recorrente, na casa 7 da DAA que tituló a referida circulação em regime suspensivo como destinatária e como possuindo o estatuto de depositária autorizada, o que não é verdade - e na casa 4, o n.º Entrepasto Fiscal 39928282, atribuído ao entreposto fiscal da firma Sanches & Sanches, já cancelado à data da operação.

6) Pelo que não sendo a recorrente nem possuidora do estatuto de Depositário Autorizado nem detentora de qualquer entreposto fiscal, não detendo o estatuto de Operador Registado ou Representante Fiscal e apresentando-se como legítima proprietária e detentora dos produtos (adquiridos pela factura n.º 10024, de 19/12/95), em violação de todas as regras do regime suspensivo de IECS, é sujeito passivo do Imposto nos termos do art. 3.º no 3 do DL n.º 104/93 de 5 de Abril, pela sua detenção irregular.

7) E tratando-se de uma falsa circulação intracomunitária, verifica-se o facto gerador do imposto nos termos do art. 4.º n.º 1 e a sua exigibilidade nos termos da alínea a) do n.º 2 do art. 5.º, ambos do DL n.º 52/93.

8) Quanto à falta de publicitação do cancelamento do entreposto fiscal pertencente ao depositário autorizado “Sanches & Sanches”, não resulta do regime aplicável qualquer exigência que obrigue a Administração Aduaneira a publicitar a revogação das autorizações dos entrepostos. Veja-se a este respeito o Acórdão de 8/3/2001, proferido por este Venerando Tribunal, onde diz: “(...) invoca ainda a recorrente que a Alfândega a deveria ter avisado do cancelamento do entreposto do adquirente. Nada na lei indica que tal comunicação deveria ter sido feita (...)”.

A EMMP entende que o recurso não merece provimento pois fez uma correcta interpretação e aplicação da lei.

2. O acórdão recorrido fixou o seguinte quadro factual:

a) Por despacho de 25SET95 do Director da Alfândega de Peniche foi revogada a autorização para funcionamento dos entrepostos fiscais de produção e armazenagem de bebidas alcoólicas n.ºs 39928274 e 39928282 pertencentes à firma “Sanches & Sanches, L.da” (vide fls. 31 a 33 dos autos).

b) Em 27DEZ95, foi descarregado no Entrepasto Aduaneiro de Xabregas o contentor n.º IEAU 4417594, contendo 1.179 cartões com uísque (fls. 5 do processo de cobrança apenso e 29 dos autos).

c) Em 12JAN96 foi solicitado pelo despachante da impugnante o desembaraço aduaneiro desse contentor mediante a apresentação de conhecimento de embarque, n.º RDLI 1002, factura comercial n.º 10024 e Documento Administrativo de Acompanhamento (DAA) (fls. 14 a 27 dos autos).

d) No conhecimento de embarque consta como expedidor “ANTHONY WHEELER” e destinatário “JOVITRADE — IMP EXP LDA” (vide fls.8 a 12 do processo de cobrança apenso).

e) A factura comercial é emitida por “ANTHONY WHEELER” para “JOVITRADE — IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LDA” (vide fls.8 a 12 do processo de cobrança apenso).

f) No DAA consta como expedidor “MEVI INT.EXP.BEDRIJF BV, de Roterdão, com o n.º IEC T5 4598/92; e como destinatário “JOVITRADE — IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LDA”, de Lisboa, com o n.º IEC 39928282 (vide fls.20 do processo de cobrança apenso).

g) Em fax de 26JAN96, subscrito por MEVI SHIPPING e dirigido ao “CHEF DE ADOUANA, DELEGACION DE LA ADUANA DE XABREGAS, PUERTO DE LISBOA” é referido que «OUR CLIENT MR ANTHONY WHEELER, HAS INFORMED US THAT [...] HIS COSTUMER JOVITRADE SA...» (vide fls. 32 do processo de cobrança apenso e 16 dos autos).

h) a impugnante não detinha perante as Autoridades Aduaneiras a qualidade de “Depositário Autorizado” prevista no D.L. 52/93, de 26-2.

i) Em 28-02-96 foi levantado o auto de apreensão da mercadoria dita em b) e f) e de nomeação de fiel depositário, cuja cópia consta de fls.35 e 36 e cujo teor aqui se dá por inteiramente reproduzido.

j) Relativamente à mercadoria dita em b) e f), nos documentos que suportavam a sua circulação intracomunitária, era indicado um número de entreposto fiscal que pertencia a um depositário autorizado denominado Sanches e Sanches, mas o qual entretanto já havia sido revogado conforme ficou dito supra em a).

l) algum tempo antes da apreensão supra referida foi ouvido em declarações na Alfândega de Lisboa António Luís Pereira Hipólito, empresário em nome individual, com a actividade de importação e exportação ao qual foram exibidas cópias dos B/L NYKS5510000706, B/L NYKS5510000659 e B/L RDLIIOIO nos quais figura como consignatário das três remessas de mercadoria expedida por ANHELLER, 99 Main Street Conssington, a qual representantes da ora impugnante se apresentaram para levantar (vide fls.48 a 49 Vº e 72 dos autos).

m) O dito António Luís Pereira Hipólito, declarou nada ter encomendado a A.WHELLER, 99 Main Street Conssington, e encetou diligências para identificar quem havia procedido à encomenda e posterior levantamento da dita mercadoria (vide fls. 50 a 59 e 64).

n) E, foi nessa sequência que obteve da ora impugnante, em 28/12/1995, a comunicação cuja cópia consta de fls. 60 a 63 dos autos e cujo teor aqui se dá por inteiramente reproduzido, de onde se destaca que tal mercadoria aparece referenciada na sua aquisição pela ora impugnante que declara que ele António Luís Pereira Hipólito não tem qualquer tipo de responsabilidade em nenhum pagamento referente a esta encomenda, que aliás se encontra devidamente liquidado”.

3.1. O acórdão recorrido confirmou a sentença recorrida depois de se pronunciar pela não ocorrência da nulidade por omissão de pronúncia.

Para fundamentar a não omissão de pronúncia sustentou que a sentença recorrida «... sobre o facto da mercadoria se encontrar depositada num entreposto aduaneiro público do tipo A, pertencente à APL, à espera de atribuição de um destino aduaneiro, nem ponderou que esse destino nunca poderia ser o regime aduaneiro de livre prática e introdução no consumo...», pois ... a sentença teve em consideração todos os factos (provados ...) relevantes para a boa decisão da causa, mas deu-lhes um enquadramento jurídico diverso (do pretendido pela impugnante ...). Elementar é que, sendo notório que o contentor de bebidas se encontrava em entreposto aduaneiro da APL, nada se provou quanto ao alegado destino aduaneiro diverso, que não passasse pela introdução no consumo da mercadoria em causa. Tal prova competia à ora impugnante que não a fez. Assim sendo não há qualquer nulidade por falta de pronúncia.»

E confirmou a sentença recorrida por haver entendido que, tratando-se de uma operação de circulação intracomunitária, que não cumpre o formalismo legal pois que a Firma MEVI - Int.Exp.BE-DRIJF BV, expediu produtos sujeitos a IEC em regime suspensivo, para um destinatário (a recorrente) a qual não tem estatuto legal para usufruir dessa faculdade, utilizando um número de Entreposto Fiscal que não pertencia ao destinatário e por sua vez já cancelado na sequência de irregularidades praticadas, conforme descrição efectuada na notificação do respectivo cancelamento.

Porque nos encontramos face a uma falsa circulação intracomunitária ocorreu o facto gerador do imposto no termos do n.º 1 do artº 4º, bem como a sua exigibilidade de acordo com a al. a) do n.º 2 do artº 5º, ambos do Dec-Lei n.º 52/93, de 26-02, sendo a recorrente sujeito passivo nos termos do n.º 3 do artº 3º do Dec-Lei n.º 104/93, de 5-4, a qual não efectuou a autoliquidação do imposto nos termos do n.º 1 do artº 3º pelo que não ocorre ilegalidade na liquidação questionada.

3.2. Entende-se que não ocorre a invocada nulidade por omissão de pronúncia pois que o acórdão recorrido afirmou, expressamente, que encontrando-se o contentor de bebidas em entreposto aduaneiro da APL, nada se provou quanto ao alegado destino aduaneiro diverso, que não passasse pela introdução no consumo da mercadoria em causa.

Acrescentou que tal prova competia à ora impugnante que a não fez pelo que não ocorreria a invocada nulidade por omissão de pronúncia.

Acompanhou, ainda, a sentença proferida em la instância, quando a transcreveu e quando esta afirmava que “no caso, (é) irrelevante a forma como a administração aduaneira (não) publicita as suas decisões sobre a autorização ou revogação de entrepostos fiscais.

Do exposto resulta que o acórdão recorrido apreciou a, invocada nulidade por omissão de pronúncia pelo que não incorre neste o mesmo vício de nulidade por omissão de pronúncia que lhe vem imputado.

3.3. A sentença proferida no tribunal fiscal aduaneiro depois de afirmar que a impugnante baseava a sua defesa na afirmação de que não era a proprietária da mercadoria e que teria agido como mera intermediária concluiu que não basta a mera afirmação dos factos para que estes sejam tidos como existentes pois que seria necessária a sua demonstração o que a impugnante não teria feito.

Acrescentou que todos os elementos, incluindo os que ela apresentou, relativos à mercadoria, surgem em seu nome, sem referência a qualquer intermediação.

Esta questão não é discutida no presente recurso ao que acresce que reportando-se à fixação da matéria factual sempre estaria fora dos poderes de cognição deste STA (cfr. artº 21º, n.º 4, 4 do ETAF e 722º, n.º 1, do CPCivil).

No mais entende-se que é de manter o acórdão recorrido.

Com efeito nos termos do artº 3º 3 do DL 104/93, de 5-4, “nos casos de produção detenção ou introdução no consumo irregulares, são sujeitos passivos do imposto as pessoas que produzam ou detenham as bebidas alcoólicas”.

Deste preceito resulta que são sujeitos passivos deste imposto as pessoas que detenham as bebidas alcoólicas.

O acórdão recorrido estabeleceu ao reproduzir a sentença proferida em 1ª instância que “a impugnante, inequivocamente, face aos factos apurados era a detentora da mercadoria em causa” (cfr. fls. 94 e 120) matéria que, nos termos dos já mencionados arts. 21º, n.º 4, do ETAF e 722º, n.º 1, do CPCivil, deverá considerar-se, definitivamente, fixada pelo que não poderá deixar de se concluir que a recorrente era a detentora da mercadoria em causa.

E perante estes factos, como na sentença proferida em primeira instância se escreveu, não poderá deixar de ser responsável pelo imposto liquidado desde que o mesmo se mostre exigível.

Nos termos do artº 1º, n.º 3, do indicado DL 104/93, de 5-4, o “facto gerador e a exigibilidade do imposto são determinados e estabelecidos de acordo com o disposto no DL n.º 52/93, de 26-2”.

E de acordo com o art. 5º, n.º 1, deste último diploma legal “o IEC é exigível, em território nacional, no momento da introdução no consumo”.

Ainda por força do n.º 2, al. a), deste mesmo artº considera-se introdução no consumo de produtos sujeitos a IEC “toda e qualquer saída desses produtos de um regime de suspensão”.

Estabelece o artº 15º, n.º 1, deste mesmo diploma legal que “a circulação em regime de suspensão dos produtos sujeitos a IEC ... deve efectuar-se entre entrepostos fiscais”.

Escreveu-se no acórdão recorrido e na sentença que este apreciou que “o que resulta dos factos apurados é que na circulação da mercadoria foi utilizado um número de entreposto fiscal que não pertencia à impugnante (que não possuía essa qualidade) e que correspondia a entreposto fiscal não autorizado”, matéria assente e que, como anteriormente se referiu, este STA não pode sindicar.

Assentes estes factos não pode deixar de se concluir, em concordância com o acórdão recorrido, que a circulação das mercadorias, do ponto de vista fiscal, era irregular porque não se efectuava entre entrepostos fiscais, sendo, por isso igualmente irregular a detenção da impugnante.

Não releva o facto de os riscos inerentes à circulação intracomunitária serem cobertos, como se escreveu na sentença proferida em 1ª instância, por uma garantia prestada pelo depositário autorizado expedidor, nos termos do artº 15º, n.º 3, do DL 52/93, de 26-2.

Esta garantia permite que, nos termos do artº 20º do mesmo diploma legal, no decurso da circulação, e perante irregularidades ou infracções cometidas em território nacional, o IEC se torne exigível e que o mesmo seja cobrado pela DGA junto da pessoa que se constituiu

garante do pagamento do imposto nos termos do n.º 3 do mencionado artº 15º do referenciado DL 52/93, de 26-2.

Contudo e de acordo com n.º 7 do artº 20º do DL 52/93, de 26-2, na redacção que lhe foi prestada pela Lei 39-B/94, de 27-12, são solidariamente responsáveis pelo pagamento do IEC as pessoas que irregularmente detenham os produtos sujeitos àqueles impostos.

Estabelece o artº 512º do C.Civil que “a obrigação é solidária, quando cada um dos devedores responde pela prestação integral e esta a todos libera”.

Porque estamos perante uma obrigação solidária, por força do preceito normativo citado e do artº 519º do mesmo diploma legal, tinha o credor a faculdade de exigir de um qualquer dos devedores solidários toda a prestação.

Do exposto resulta que podia a Administração Aduaneira optar por demandar quer o expedidor quer o detentor das mercadorias pela circulação irregular das bebidas alcoólicas.

O acórdão recorrido manteve ainda a sentença que apreciou e na qual se escreveu que “no caso, (é) irrelevante a forma como a administração aduaneira (não) publicita as suas decisões sobre a autorização ou revogação de entrepostos fiscais”.

E parece-nos que é de manter o assim decidido.

Com efeito, conforme se escreveu no Ac. desde STA de 8-3-2001, Rec. 25.339, que passaremos a acompanhar, o regime de suspensão constitui uma vantagem para o vendedor de produtos sujeitos a IEC permitindo o pagamento do imposto apenas quando a mercadoria entra no consumo.

Tal regime insere-se nas medidas destinadas a estabelecer progressivamente a circulação das mercadorias sem controlos aduaneiros nas fronteiras intracomunitárias sendo, ainda, aplicável internamente, como resulta do artigo 5º do DL 52/93.

Para permitir essa circulação das mercadorias sem imediato pagamento dos impostos especiais de consumo, tal diploma, que transpõe a Directiva comunitária, rodeou-se de precauções visando impedir a fuga ao pagamento do imposto, nomeadamente com a criação de entrepostos fiscais.

Tais entrepostos eram, nos termos do artigo 3º, alínea b), do DL 52/93, locais “onde sejam produzidos, transformados, detidos, recebidos ou expedidos pelo depositário autorizado, no exercício da sua profissão, em regime de suspensão do IEC, os produtos sujeitos ao imposto, nas condições estabelecidas pela DGA”.

Por isso só os operadores habilitados pela DGA podiam beneficiar de tal regime que podia igualmente cancelar o regime se entendesse que o operador não reunia as condições reputadas como necessárias.

Como no mesmo acórdão (STA de 8-3-2001, Rec. 25.339) se escreveu, nada na lei exige que a Alfândega avise do cancelamento do entreposto nem a quem tal comunicação deveria ter sido feita, nem a recorrente refere em que normas tal actuação estaria prevista especificamente.

Em anotação a este mesmo acórdão escreveu-se em “Fiscalidade 7/8, p. 83, que na situação em que as “expedições (são) feitas quando o estatuto do depositário havia já sido revogado ...” o regime de suspensão não opera pois que este exige que “do lado de lá, exista um destinatário que esteja habilitado a receber os produtos nessa condição” pois que “quando não seja esse o caso, logo que são levados para fora do entreposto produz-se uma introdução irregular no con-

sumo - realizada pelo expedidor - devendo o depositário autorizado responder pela mesma nos termos gerais”.

É que, ainda, segundo a mesma anotação, p. 84, “constituindo o regime de suspensão um regime excepcional, sempre haverão de ser excepcionais as regras de responsabilidade que o tutelam” pelo que “a relação que se estabelece entre o depositário e o Estado é uma relação fiduciária, em que ao gozo do privilégio da suspensão corresponde a imposição de deveres de cuidado rigorosos - *ubi commoda, ibi incommoda*”.

Acrescenta a mesma anotação que “sugerir, neste contexto” ... que o Estado é o único beneficiário do regime, exigindo-lhe “deveres de protecção” ao mesmo tempo que se dispensam dos mesmos os depositários autorizados, parece-nos insustentável” como nos parece insustentável contestar a responsabilidade objectiva do expedidor invocando uma “vocação universalista” do Direito e a “exemplar analogia” com o Direito Civil, sendo certo que, não só são particulares os interesses em jogo neste campo, como mesmo no domínio do Direito Privado se multiplicam os esquemas de responsabilidade objectiva.

Deveria, conforme se escreve na mesma anotação, proceder-se “à organização de um registo público e informático dos entrepostos autorizados, disponível através da Internet, no qual se introduzissem em tempo real as alterações relevantes aos operadores, como o é a revogação da autorização para o entreposto” tratando-se “de medida de cautela elementar e que, sendo aproveitada parte dos operadores, poria cobro a situações como a que” ocorreu no caso em anotação.

Contudo a não existência deste registo não permite dispensar a recorrente dos especiais deveres de cuidado que a lei lhe impõe e nomeadamente a de, em cada operação, se tiver dúvidas nesse sentido, verificar se foi ou não revogada a autorização para funcionamento do entreposto fiscal respectivo.

Na situação concreta dos presentes autos afirma a recorrente que nunca poderia saber que o entreposto havia sido extinto uma vez que as autoridades aduaneiras não o publicitaram, como é dever legal e constitucional.

Entende-se, contudo que sendo o regime de suspensão do imposto apurado pela colocação dos produtos sob um regime aduaneiro comunitário ficam os expedidores obrigados “a ter especial cuidado em averiguar a idoneidade dos destinatários para quem expede produtos (bem como quem os detém) em suspensão, sob pena de poderem vir a ser responsáveis pelo pagamento do IEC em dívida” sendo tal especial cuidado extensível aos demais intervenientes no percurso da suspensão do imposto onde não poderão deixar de estar incluídos os detentores da mesma mercadoria.

E não se descortina a invocada violação de normas legais ou constitucionais pelo DL 52/93, que de qualquer forma não são identificadas pela recorrente, ao não prever a obrigatoriedade de publicidade da instituição e extinção dos entrepostos aduaneiros.

A tese da recorrente sobre o desconhecimento da revogação de autorização sempre lhe exigiria que antes de cada operação confirmasse a existência de autorização não revogada.

Não ocorre, nos termos expostos a invocada ilegalidade ou inconstitucionalidade.

Assim sendo é de confirmar o acórdão em apreciação.
4. Nos termos expostos nega-se provimento ao presente recurso. Custas pela recorrente fixando-se em 50% a procuradoria.

Lisboa, 29 de Maio de 2002. — *António Pimpão* (relator) — *Mendes Pimenta* — *Vitor Meira*.

Acórdão de 5 de Junho de 2002.

Assunto:

Terceiro grau de jurisdição. Art.º 12.º da Lei n.º 15/2001. Tramitação do recurso admitido em terceiro grau de jurisdição. Alegações. Aplicação imediata do CPPT. Pós-datação de despacho.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Nos processos pendentes aquando da entrada em vigor do art.º 12.º da Lei n.º 15/2001, de 5/6, abrangidos pelo art.º 120.º do ETAF, continua a ser admissível o terceiro grau de jurisdição.*
- 2 — *Tendo a decisão recorrida sido proferida já sob a vigência do art.º 12.º da Lei n.º 15/2001, os trâmites do recurso admitido em terceiro grau de jurisdição são regulados pelo CPPT.*
- 3 — *Em consequência do dito em 2, o prazo para alegar no recurso interposto para o STA de acórdão do TCA é regulado pelo art.º 282.º, n.º 3, do CPPT.*
- 4 — *A datação do despacho que admitiu o recurso para o STA com uma data correspondente a um dia, que apenas poderá acontecer depois do dia em que a notificação teve lugar, consubstancia, para efeitos da contagem do prazo para alegar, uma simples irregularidade, traduzida num erro material, absolutamente irrelevante para o mérito da causa.*

Recurso n.º 371/02, em que são recorrente Abel Gonçalves Correia da Silva Portal e recorrido o Chefe do Serviço de Despacho da Alfândega de Lisboa. Relator: Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Benjamim Rodrigues.

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

A - O relatório:

1. ABEL GONÇALVES CORREIA DA SILVA PORTAL, identificado com os demais sinais dos autos, dizendo-se inconformado com o acórdão da Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo (doravante TCA), de 16/10/2001, o qual negou provimento ao recurso que interpusera da sentença do então Tribunal Fiscal Aduaneiro de Lisboa (2.º Juízo) que lhe julgou improcedente a impugnação judicial que deduzira contra a liquidação *a posteriori* dos

direitos devidos pela importação do veículo marca *Mercedes*, matrícula RJ-61-21, dele recorre para esta formação judicial, pedindo a sua revogação.

2. As alegações em que o recorrente refutou o julgado foram apresentadas no Tribunal Central Administrativo, em 19/12/2001.

3. Nas suas contra-alegações, a autoridade impugnada suscitou duas questões prévias: a da inadmissibilidade legal do recurso interposto e a da sua deserção.

A autoridade recorrida sustenta, em resumo, que não é objectivamente admissível o recurso interposto para este Supremo Tribunal do acórdão do TCA, conquanto estejamos perante um processo instaurado antes de 15/09/1997, em virtude desse terceiro grau de jurisdição não estar previsto no art.º 280.º, n.º 2, do CPPT e de tal preceito lhe ser já aplicável por mor do disposto no art.º 12.º da Lei n.º 15/2001, de 5/6, e que entrou em vigor em 5/7 (art.º 14.º da mesma Lei), segundo o qual os processos pendentes antes regulados pelo CPPT passaram a sê-lo pelo CPPT.

Por outro lado, defende que o recurso deverá ser julgado deserto em virtude das alegações haverem sido apresentadas fora do prazo estabelecido no n.º 3 do art.º 281.º do CPPT ou seja, de 15 dias contados, para o recorrente, a partir da notificação do despacho que admitiu o recurso, tendo-se esse prazo consumado, mesmo, com o pagamento de multa no dia 7/12/2001 em virtude do recorrente se dever ter por notificado daquele despacho em 19/11/2001, por o 3.º dia posterior ao da notificação feita em 14/11/2001 ter caído em um sábado e 18 ser domingo.

4. O Ex.^{mo} Procurador-Geral-Adjunto emitiu parecer no sentido da improcedência da primeira questão prévia e da procedência da segunda, a à cautela, sobre o fundo da causa, opinando, aqui, pelo não provimento do recurso.

5. Ouvido o recorrente veio o mesmo responder no sentido da improcedência de ambas as questões prévias, fundando, ainda, a não deserção do recurso por falta de alegações na nulidade da notificação do despacho que lhe admitiu o recurso.

Argumenta, em síntese, o recorrente que o art.º 12.º da Lei n.º 15/2001, de 5/6 não teve o sentido de inovar na matéria da admissibilidade dos recursos em terceiro grau de jurisdição cuja manutenção aos processos pendentes, à data da sua entrada em vigor, tinha sido salvaguardada pelo art.º 120.º do ETAF, na redacção dada pelo DL. n.º 229/96, de 29/1, mas apenas na da regulação dos actos do processo, correspondendo o resultado da não aplicação aos processos pendentes das alterações legais que implicam a abolição de graus de recurso, aliás, a uma solução corrente no nosso direito, pois foi adoptada, também, pelo DL. n.º 375-A/99, de 20/09 quando suprimiu a possibilidade de vários recursos para o STJ e pelo art.º 24.º da Lei n.º 3/99, ao dispor que a admissibilidade dos recursos por efeitos das alçadas é regulada pela lei em vigor ao tempo da propositura da acção.

Quanto à extemporaneidade das alegações, argumenta, em resumo, o recorrente que, mantendo-se, no caso dos autos, a possibilidade do recurso, se deve considerar manterem-se, também, os trâmites pelos quais o mesmo se regia anteriormente e que, sendo estes regulados pelo art.º 171.º do CPT e, por via, dele pelo art.º 34.º do Reg. do STA, o prazo para alegar continua a ser de 20 dias, transformados agora em 30 dias por força do DL. n.º 329/95, de 12/12.

O disposto no art.º 12.º da Lei n.º 15/2001 não prejudicaria este prazo, continua a arrazoar o recorrente, em virtude do mesmo não ser estabelecido pelo CPT mas por legislação especial para o qual este remetia.

Relativamente à notificação efectuada em 14/11/2001, o recorrente pretexto que esta sofre de nulidade e que, sendo assim, sempre as alegações devem ser tidas como tempestivamente apresentadas, pois que o despacho que através dela se lhe pretendia notificar tem a data posterior de 20/11/2001 e que, sendo assim, quando foi expedida a carta de notificação não havia nenhum despacho recebendo o recurso.

Com os vistos dos senhores juizes-adjuntos cumpre decidir.

B - *A fundamentação:*

6. As questões prévias:

Como questões que obstam ao conhecimento do mérito do recurso; cumpre conhecer, prioritariamente, e pela ordem que de seguida se indica, das questões acima suscitadas pelas partes: inadmissibilidade objectiva do recurso, deserção do mesmo e nulidade da notificação do despacho que admitiu o recurso.

7. Da inadmissibilidade legal do recurso:

Ao contrário do que argumenta, a autoridade recorrida não tem razão. Senão vejamos.

O art.º 12.º da Lei n.º 15/2001, de 5/6, invocado pela recorrida dispõe pelo seguinte modo:

“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.”

A *ratio* desta norma é *evidentíssima*: o que ela 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 4.º do DL. n.º 433/99, de 26/10, para lhes passarem a ser aplicáveis as normas do CPPT. Ora, os graus de jurisdição não estavam regulados no CPT, pelo que o fim da aplicação das normas deste código aos processos pendentes em nada altera a situação anterior quanto à admissibilidade abstracta dos graus de jurisdição então existentes: os graus de recurso continuam a ser exactamente os mesmos que até aí existiam. Igualmente unívoco são os termos do preceito de direito transitório em causa: o que ele diz abertamente é que os procedimentos e processos pendentes regulados pelo CPT passam a reger-se pelo CPPT. Na medida em que os graus de jurisdição estejam regulados por lei que não o CPT, tem de concluir-se estar essa matéria fora do âmbito de aplicação do preceito em causa, pois se referiu apenas ao CPT. Ora, O CPT só regulava a admissibilidade dos recursos jurisdicionais e o seu regime relativamente à matéria das contra-ordenações fiscais não aduaneiras (art.º 223.º). Relativamente aos processos de impugnação judicial (e oposição - art.º 293.º do CPT), o próprio CPT remetia para o regime próprio dos recursos jurisdicionais do Supremo Tribunal Administrativo (arts. 169.º e 171 n.º 5 do CPT), e estes eram regulados integralmente pelo ETAF, LPTA e legislação subsidiária, de harmonia com o prescrito nos arts. 102.º e segs. e 131.º, n.º 1, da LPTA.

O terceiro grau de jurisdição foi eliminado pelo Decreto-Lei n.º 229/96, de 29/11, mas no art.º 120.º do ETAF, na redacção introduzida por tal decreto-lei, ele foi mantido para os processos instaurados antes

da sua entrada em vigor. Na verdade, estabelece este art.º 120.º o seguinte:

“A extinção do anterior 3.º grau de jurisdição no contencioso tributário operada pelo presente diploma apenas produz efeitos relativamente aos processos instaurados após a sua entrada em vigor.”

O início de vigência de tal preceito ocorreu em 15/9/97, como consequência do início de funcionamento do Tribunal Central Administrativo, de acordo com o disposto nos anos 5.º do DL. n.º 229/96, art.º 114 do ETAF e da Portaria n.º 398/97, de 18/6.

Deste modo, tendo o presente processo sido instaurado 23/07/1992, ele beneficia, ainda, da possibilidade; de recurso jurisdicional em terceiro grau.

Só assim não seria se pudesse ver-se naquele preceito do art.º 12.º da Lei n.º 15/2001 qualquer intuito revogatório deste art.º 120.º do ETAF, independentemente de poder questionar-se, sempre, a constitucionalidade de uma tal acepção normativa, enquanto importando efeitos retroactivos ou, no mínimo, recriminatórios. Ora, o certo é que um sentido desses não encontra no texto da lei a mínima expressão literal. Não se vê que o legislador da Lei n.º 15/2001 tenha minimamente pretendido alterar o regime de recursos que estava estabelecido por um diploma que havia sido emitido durante a vigência do CPT, mas exteriormente a ele, em diploma estatutário dos tribunais administrativos e fiscais. Como se viu, não existe qualquer elemento de valor hermenêutico que sugira um tal sentido. Ao contrário, o elemento sistemático vai antes no sentido oposto que é defendido pelo recorrente. Na verdade, como este refere, 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 8.º, 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 24.º 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.

Por isso se tem por seguro que o legislador do art.º 12.º da Lei n.º 15/2001 não quis interferir com o regime de admissibilidade dos diferentes graus de jurisdição que então vigoravam, mantendo-se, por isso, em vigor aquele art.º 120.º do ETAF.

De qualquer modo, como acaba de dizer-se, sempre se poderia questionar se uma tal acepção do art.º 12.º da Lei n.º 15/2001 no sentido de abolir aquele 3.º grau de jurisdição para os processos a que o art.º 120.º do ETAF se referia não seria inconstitucional por estabelecer uma retroactividade ou, no mínimo, repriminação, que seria materialmente intolerável ou arbitrária por violação dos princípios da segurança, da confiança e da boa-fé por se poder configurar como uma solução chocante das legítimas expectativas dos interessados na manutenção da ordem jurídica, tanto mais que o legislador já anteriormente colocado sobre a questão de direito transitório tinha abertamente optado por uma outra solução, e por acabar por inviabilizar o uso do direito ao terceiro grau de jurisdição de que outros litigantes em processos instaurados talvez até posteriormente por-

ventura se aproveitaram, por facto devido à ineficiência do próprio órgão tribunal. Temos para nós que uma solução de tal tipo se chocaria com tais princípios e, como tal ofenderia, o princípio do Estado de Direito consagrado no art.º 2.º da CRP (1). Ora, perante uma tal contingência, sempre se impõe ao intérprete fazer do preceito em causa uma leitura que salvguarde a sua validade constitucional.

Deste modo improcede esta questão prévia suscitada pela recorrida.
8. Da deserção do recurso:

Outra resposta merece, porém, a questão da deserção do recurso. Como deflui do acima exposto, a propósito da questão da inadmissibilidade do recurso, o que o art.º 12.º da referida Lei n.º 15/2001 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), normas essas que se lhes aplicavam por força do estatuído no art.º 4.º do DL n.º 433/99, de 26/10, para lhes passarem a ser aplicáveis as normas do CPPT. Muito embora o legislador parlamentar do art.º 51.º da Lei n.º 87-B/98, de 31/12, ao abrigo do qual foi editado o Código de Procedimento e de Processo Tributário, houvesse disposto que um dos objectivos da alteração do Código de Processo Tributário era a compatibilização das suas normas com as da Lei Geral Tributária, o certo é que o legislador do art.º 4.º do DL n.º 433/99 tomou uma posição diferente quanto à aplicação no tempo das normas processuais do CPPT, que aprovou, da que decorria do art.º 12.º n.º 3 daquela Lei Geral Tributária. Enquanto o legislador deste preceito havia estabelecido que as «normas sobre procedimento e processo são de aplicação imediata, sem prejuízo das garantias, direitos e interesses legítimos anteriormente constituídos dos contribuintes», e donde decorreria que as normas processuais do CPPT seriam imediatamente aplicáveis, salvo naquelas situações em que, para se manterem os efeitos úteis dos actos processuais já praticados e a confiança dos contribuintes na produção desses efeitos, houvessem eles de continuar-se a reger pelo CPT, o legislador daquele preceito manteve a aplicação, sem qualquer excepção, de todas as normas processuais do CPT a todos os actos processuais que viessem a ser praticados nos processos pendentes. Tratou-se, digamos, de uma solução anormal, tendo em conta os princípios gerais que o sistema jurídico tem adoptado para os casos da sucessão de leis processuais. Atendo-nos apenas aos tempos mais recentes, pode lembrar-se que outro foi o critério que foi seguido, quer pela LGT, quer pelo art.º 2.º, n.º 1, do DL n.º 154/91, de 23/04, diploma este que aprovou o CPT, quer pelo art.º 3.º deste CPT. Em todos os casos, foi prevista a aplicação imediata da lei processual nova, com a ressalva assinalada. Ora tendo-se dado conta das inúmeras dificuldades práticas que se deparavam para os diferentes aplicadores da lei processual na decisão das questões pendentes, relacionadas com o facto de destes estarem constantemente confrontados com a questão de saber qual a lei processual concreta a aplicar à situação sobre exame, se o CPT, se o CPPT, consoante o processo houvesse sido instaurado antes ou depois de 1/1/2000, o legislador do art.º 12.º da Lei n.º 15/2001 decidiu abandonar o critério especial que aquele legislador do art.º 4.º do DL n.º 433/99 havia adoptado e regressar ao caminho que usualmente

(1) Neste sentido, os acórdãos do TC n.º 287/90, de 30/10/90, publicado nos *Acórdãos do Tribunal Constitucional*, 17.º, pág. 159, e 302/90, de 14/11/90, publicado no *BNJ* 401.º, págs. 130.

havia sido elegido pelo legislador na matéria, da aplicação imediata das normas processuais do CPPT a todos os processos pendentes, com ressalva apenas do efeito útil dos actos já praticados, aqui precisamente para acautelar as legítimas expectativas das partes.

Ora, sendo assim, não podem, relativamente aos recursos interpostos depois do início de vigência desta alteração, deixarem de aplicar-se imediatamente as disposições processuais do CPPT e, entre elas, as que regulam os seus trâmites processuais, entre estes se contando o prazo de apresentação das alegações no recurso para este Supremo Tribunal, ainda que em terceiro grau de jurisdição. Neste âmbito não existe nenhuma razão para discriminar entre os recursos interpostos para este Supremo Tribunal em segundo ou em terceiro grau de jurisdição, conquanto este, no domínio da sua vigência, apenas seja possível relativamente aos processos abrangidos pelo citado art.º 120.º do ETAF (na redacção introduzida pelo DL n.º 229/96). As normas que regulam os trâmites do processo e, entre eles, os dos recursos abrangidos pelos graus de jurisdição admitidos pelo ETAF não são já normas que tenham a ver com o número de recursos admissíveis à face da lei estatutária judicial, mas já apenas com o desenvolvimento que deve dar-se a esses recursos por parte do tribunal e dos demais sujeitos processuais. Aliás, o recorrente não deixa de o admitir expressamente ao defender a sua posição sobre a questão anterior quando afirma que «...o n.º 1 do art.º 12.º não teve o sentido de inovar nessa matéria (da admissibilidade dos graus de jurisdição), mas na da regulação dos actos do processo».

Deste modo, tem de concluir-se que, tendo o acórdão recorrido sido proferido e o recurso para este Supremo sido interposto já sob o domínio de vigência do art.º 12.º daquela Lei n.º 15/2001, pois que aquele é de 16/10/2001 e este aconteceu em 31/10/2001 e tal preceito entrou em vigor em 5/7/2001 (art.º 14.º da mesma Lei), os trâmites do recurso de que o mesmo podia ser objecto, de acordo com aquele preceito estatutário do art.º 120.º do ETAF, se regulam inteiramente pelo CPPT, não havendo sequer que acautelar, relativamente, a esse recurso a utilidade de quaisquer actos praticados a coberto da lei processual anterior.

Em consequência, o prazo para a apresentação das alegações, neste tipo de processo ou seja em processo de impugnação judicial de um acto de liquidação, é regulado pelo art.º 282.º, n.º 3, do CPPT.

Ora dado que o recorrente foi notificado do despacho que admitiu o seu recurso em 14/11/2001 e que as alegações apenas foram apresentadas em 19/12/2001, constata-se que estas foram apresentadas muito para além do prazo de 15 dias a que tal preceito se refere, estando, então, já extinto o direito de praticar o acto. Na verdade, a notificação tem-se por efectuada, de acordo com a presunção estabelecida no art.º 39.º, n.º 1, do CPPT em 19/11/2001 em virtude do dia 17/11 ter caído em um sábado e 18 ter sido domingo. Contados os 15 dias a partir de 20/12/2001, o prazo completou-se no dia 4/12/2001. O acto só poderia ser praticado para além desta data, e apenas nos três dias úteis seguintes, mediante o exercício, que não foi usada, da faculdade que está prevista no art.º 145.º, n.ºs 5 e 6, do CPC.

A falta de apresentação das alegações dentro do prazo legal importa a imediata deserção do recurso, de acordo com o estipulado no art.º 282.º

n.º 4 do CPPT. E porque tal parece ser o caso do recorrente tal será o efeito a declarar, a menos que proceda a questão da nulidade da notificação por ele arguida.

9. Da nulidade do acto de notificação do despacho que admitiu o recurso.

É, por demais, evidente que não pode proceder a questão da nulidade do acto de notificação do recorrente e que este funda no facto do despacho que lhe foi notificado como tendo admitido o seu recurso ter aposta uma data de prolação que é posterior à data em que a notificação lhe foi feita. Segundo o seu raciocínio, não poderia haver notificação de um facto que só teria acontecido no futuro. No plano da aparência formal, parecerá que assim é. Mas não é. A notificação que foi feita ao recorrente foi de um despacho judicial realmente já praticado a quando da notificação feita e cujo sentido foi o da efectiva admissão do recurso que o mesmo tinha interposto para este Supremo Tribunal. É certo que do despacho comunicado ao recorrente consta como data equivalente á da sua prolação uma data - a de 20/11/2001 - que é posterior à data da notificação. Mas é, por demais evidente, que o recorrente não estava a ser colocado perante um acto de admissão do seu recurso cuja existência apenas poderia ser afirmada virtualmente ou academicamente. Não a notificação transmitiu um acto real de admissão do recurso. A data dele constante, porque relativa a dia que só poderia acontecer depois, só poderia ser vista como resultando de um erro material evidentiíssimo do juiz e de cuja existência a parte teria forçosamente de se dar conta. A ser assim, o recorrente teria de ter esse despacho por proferido, no máximo, em data coincidente com o dia imediatamente situado atrás do dia em que foi expedida a notificação. Aliás, note-se que, para efeitos da contagem do prazo de apresentação das alegações, é absolutamente irrelevante o dia em que esse despacho haja sido praticado. O que conta é a data em que ele haja sido notificado ao recorrente, de acordo com o disposto no citado art.º 282.º, n.º 3, do CPPT. Estamos, assim, perante uma simples irregularidade material, completamente sanada, que nada influi no mérito da causa e que não cabe, por isso, na previsão do n.º 1 do art.º 201.º do CPC. De resto, o mais que poderia ser consentido ao recorrente o que, porém, sempre desembocaria no mesmo resultado da extemporaneidade das alegações seria uma leitura de tal despacho como visando produzir efeitos apenas a contar de tal data de 20/11/2001.

Temos, pois, de concluir que não procede a alegação da nulidade da notificação. Por isso o recurso tem de ser julgado deserto, à face do anteriormente exposto.

C - A decisão:

10. Destarte, atento tudo o exposto, acordam os juízes deste Supremo em julgar improcedente a questão prévia da inadmissibilidade objectiva do recurso e procedente a questão prévia da sua deserção, ambas suscitadas pela recorrida, e em julgar deserto o recurso interposto.

Custas pelo recorrente, com taxa de justiça de € 75,00 (setenta e cinco euros).

Lisboa, 5 de Junho de 2002. — *Benjamim Rodrigues* (relator) — *Ernâni Figueiredo* — *Fonseca Limão*.

Acórdão de 26 de Junho de 2002.

Assunto:

Recurso artº 12º da Lei 15/01. Responsabilidade do titular de entreposto fiscal pela introdução de álcool em regime de suspensão de imposto no consumo.

Doutrina que dimana da decisão:

I — O disposto no artigo 12.º da Lei 15/01, de 5 de Junho, não é aplicável a um recurso interposto antes da sua entrada em vigor.

II — O titular de entreposto fiscal, no qual se encontrava álcool em regime de suspensão de imposto, que foi introduzido no consumo sem que fosse apurado o respectivo regime, incorre em responsabilidade pelo pagamento do imposto, acrescido de juros compensatórios se tiver dado causa ao retardamento da autoliquidação.

Recurso n.º 15/02. Recorrente: Cevinil — Central Transformadora de Subprodutos Vinícolas, Lda. Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Exmº Juiz Consº Dr. Vítor Manuel Marques Meira.

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

“CEVINIL - Central Transformadora de Subprodutos Vinícolas, Lda.” impugnou no Tribunal Fiscal Aduaneiro de Lisboa o acto de liquidação que lhe foi notificado em 29 de Março de 1995, cuja autoria imputa ao Director da Alfândega do Jardim do Tabaco, relativos a imposto especial sobre álcool e juros compensatórios.

Por sentença do Mmo. Juiz daquele Tribunal foi a impugnação julgada improcedente e mantido o acto impugnado.

Tendo a impugnante recorrido dessa decisão para o Tribunal Central Administrativo foi por este Tribunal anulada a decisão recorrida e, julgando em substituição, julgada improcedente a impugnação com manutenção da liquidação impugnada na totalidade.

Continuando inconformada recorreu a impugnante para este Supremo Tribunal Administrativo, pedindo a sua revogação, formulando as seguintes conclusões:

A. O acórdão contém contradições óbvias e insanáveis: admite que no caso de a Recorrente provar a venda ficaria afastada a sua responsabilidade, e ignora que a venda esteja efectivamente dada como provada;

B. O acórdão considera a venda “irregular” sem apresentar qualquer fundamentação jurídica para tal conclusão, sendo certo e está dado como provado que a mercadoria foi recebida pela Queirolimpe, Lda, que foi paga, que a Recorrente a facturou, que a Recorrente emitiu todos os documentos de acompanhamento, que a Recorrente solicitou à Queirolimpe a devolução do exemplar do documento de acompanhamento, e que informou a DGA desta omissão (apenas o fez, em relação a algumas partidas, fora do prazo legalmente previsto);

C. A data dos factos - no ano de 1994 - o DL n.º 52/93, de 27 de Fevereiro, e DL n.º 117/92, de 22 de Junho, não continham norma que constituísse o expedidor na obrigação de liquidar o imposto sobre

o álcool vendido em consequência da omissão da comunicação a que alude o artigo 19.º, n.º 8, do DL n.º 52/93, de 27/2.

D. A aplicação que a Alfândega faz daquela lei não se extrai de qualquer tipo de interpretação - nem extensiva - daqueles incisos normativos. De facto, nada ali consta no sentido pretendido pela DGA.

E. A aplicação que a DGA faz daquelas normas viola o disposto no artigo 103/2 da CRP e os princípios da legalidade, da determinação, da tipicidade e da interpretação literal da norma tributária;

F. A própria DGA emitiu uma circular (n.º 11/95, Série II, de 13/1/95) no sentido de as normas em vigor àquela data não conterem tal obrigação;

G. A norma que criou tal obrigação foi aprovada pela Lei n.º 39-B/94, de 27/12 (Orçamento de Estado para 1995), pelo que a sua aplicação aos factos imputados à ora Recorrente implicam uma aplicação retroactiva da lei fiscal;

H. A Constituição da República Portuguesa (artigo 103/3) impede expressamente a aplicação retroactiva da Lei Fiscal;

I. À cautela, e caso se entenda dever ser aplicada retroactivamente a referida lei fiscal, o que apenas como hipótese académica se coloca, ainda haveria a considerar que a Impugnante efectuou a comunicação a que alude o referido artigo 19.º/8 em 9 de Novembro de 1994, que a Impugnante estava de boa fé, e que a mercadoria foi efectivamente recebida por uma outra entidade titular de entreposto fiscal, a Queirolimpe, Lda, a fim de apurar se existia ou não obrigação de pagar o respectivo imposto, o que nunca aconteceu;

J. Quanto aos juros compensatórios, também estes só a partir das alterações introduzidas pela Lei n.º 39-B/94, com o aditamento do n.º 6 do artigo 20º passaram a ser cobráveis neste domínio.

K. Decidindo como decidiu, a sentença aplicou mal as normas constantes dos artigos 5.º, n.º 1 e n.º 2, al. a) do DL 52/93, de 26 de Fevereiro e 5.º, alínea c), do DL 117/92, de 22 de Junho, violou o disposto no artigo 103 da Constituição da República Portuguesa, e os princípios da legalidade, da irretroactividade da lei tributária, da tipicidade, da determinação e da aplicação literal da lei tributária.

Contra-alegou a Fazenda Pública no sentido da rejeição ou improcedência do recurso, formulando as seguintes conclusões:

1) O presente recurso para o STA não deve ser admitido nem apreciado, considerando as disposições conjugadas do art. 12.º da Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho e do art. 280.º n.º 2 do CPPC, as quais obstam ao julgamento do presente processo em 3.º grau de jurisdição. Com efeito, de acordo com o art 12.º da Lei n.º 15/2001, os processos pendentes que se regiam pelo CPT passaram a reger-se pelas normas do CPPT, sem prejuízo do aproveitamento dos actos já realizados. E, nos termos do art 280.º n.º 2, das decisões do TCA apenas cabe recurso para o TCA em caso de oposição de julgados, pelo que, do acórdão do TCA proferido já em 2ª instância, não caberá recurso para o STA.

Em todo o caso, se assim não for entendido:

2) Os factos praticados pela ora recorrente que fundamentaram a liquidação impugnada foram igualmente objecto do competente procedimento contra-ordenacional, cuja decisão condenatória, de 19/11/96, não foi objecto de recurso contencioso e encontra-se em fase de execução. Pelo que, tendo ficado provado em sede de processo de contra-ordenação a prática das mesmas irregularidades e ilegalidades que também fundamentam a liquidação sub judice dá-se

produzido para este efeito todo o conteúdo da sentença condenatória (cuja cópia se junta como doc. 1), com o qual, aliás, se conformou a recorrente.

3) Resultava do regime aplicável e, em especial, das disposições legais dos arts. 5.º n.º 2, 15.º n.º 3, 19.º n.ºs 2, al. d), 3, 4, 5, 6 e 8, todas do DL n.º 52/93 de 26/2, bem como, dos arts. 2.º I), 5.º al. c), 7.º e 10.º-A do DL n.º 117/92 de 22/6, que em caso de não apuramento do regime, não procedendo o depositário autorizado expedidor à comunicação de tal facto no prazo legal à autoridade aduaneira, não efectuando a declaração de introdução do consumo, nem a autoliquidação do imposto devido, responderia pelo pagamento com fundamento em introdução irregular no consumo (que aliás, se comprovou ter ocorrido, quer neste, quer em sede de processo de contra-ordenação).

4) Assim, resultava já de todo o regime anterior à introdução do n.º 9.º do art 19.º do DL n.º 52/93 a responsabilidade do depositário autorizado expedidor, em caso de não apuramento do regime de suspensão, pelo que aquela disposição nada lhe acrescentou, apenas passando a fixar de forma mais clara os prazos e as formalidades de cobrança em caso de não apuramento do regime.

5) Esta responsabilidade directa e objectiva do expedidor pelo pagamento do IEC tem como finalidade a de que seja o próprio a ter um especial cuidado a averiguar a idoneidade dos destinatários para quem expede produtos em suspensão do imposto, tendo em conta as necessidades de controlo da utilização do regime de suspensão do IEC e respectivas garantias do Estado, de forma a assegurar a efectiva cobrança do imposto devido.

6) Como responsabilidade objectiva que é, caracteriza-se por não depender de culpa do agente, em virtude de se basear no facto de o expedidor ter como contrapartida o benefício de poder produzir, transformar, deter, receber ou expedir produtos em suspensão do imposto, sendo o mesmo apenas exigível no momento da introdução no consumo dos produtos a ele sujeitos.

7) Em tudo o mais, para efeitos da mais fiel tradução e explicitação do quadro legislativo aplicável, para a completa refutação de qualquer argumentação do recorrente e, em especial, para efeitos de requerer que seja aplicável ao caso dos autos a respectiva doutrina, em tudo se remete para o duto acórdão de 8/3/2001, deste Supremo Tribunal Administrativo, proferido no Recurso 25 339.

8) Quanto à questão dos juros compensatórios, antes da introdução do n.º 6 ao art. 20.º do DL n.º 52/93, a sua aplicação ao imposto em causa resultava já do art 83.º, conjugado com o art 1.º, ambos do CPT.

Pelo Exmo. Magistrado do Ministério Público foi emitido parecer no sentido de ser de conhecer do recurso face à data da instauração da impugnação, contrariamente ao entendimento da 1ª conclusão das contra-alegações. Quanto ao recurso entendeu que o mesmo não merecia provimento por improcederem todas as conclusões das alegações, quer porque no acórdão recorrido não se afirma o que nas conclusões se invoca, quer porque o Tribunal recorrido fez correcta interpretação da lei.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

1. Por despacho de 24.10.94 do Chefe da Divisão de Apoio à Prevenção e Repressão da Fraude da DGA, foi ordenada uma acção de controlo *a posteriori* à “Cevinil, Lda”, inserida numa acção mais ampla visando o sector do álcool etílico.

2. Na sequência da acção efectuada, foram apurados os seguintes factos constantes do relatório de inspecção:

a) No ano de 1994, a “Cevinil, Ld” declarou à Alfândega do Jardim do Tabaco várias saídas de álcool etílico não vínico do seu Entrepósito Fiscal, em regime de suspensão de ISA, através da apresentação dos exemplares n.º 1-A dos DAA (documento administrativo de acompanhamento).

b) Destas saídas, 98,9% foram facturadas e declaradas como sendo destinadas ao Entrepósito Fiscal da “Queirolimpe, Lda”, num total aproximadamente de 1.495.037 litros de álcool etílico a 100% volume a 20.º C.

c) Relativamente a estas saídas do Entrepósito Fiscal não foi apurado o regime, porque nunca foi fechado o circuito documental. Apenas se encontram arquivados na empresa os exemplares n.º 1 dos DAA. O destinatário adquirente não devolveu nenhum dos exemplares n.º 3. O expedidor “Cevinil, Lda”, também não informou a Alfândega da falta de apuramento do regime de suspensão do imposto, a que estava obrigada por força do disposto nos n.ºs 3, 4 e 8 do art.º 19.º do DL n.º 52/93, no prazo de dois meses a contar da data da expedição.

3. Foi apurada uma dívida de 237.710.910\$00 a título de ISA, resultante da aplicação da taxa de 159\$00, por cada litro de álcool etílico na base de 100% de volume a 20.º C, nos termos dos arts. 6.º n.º 1 a) e 8.º do DL n.º 117/92, com a redacção dada pelo art.º 37 n.º 1 da Lei n.º 75/93 (Rectificação n.º 2/94, DR n.º 25, Iª, de 1.2).

4. A recorrente, quer por escrito, quer verbalmente, solicitou por várias vezes à “Queirolimpe, Lda” a remessa dos exemplares n.º 3 do DAA (vide doc. de fls. 27 e 28 e depoimentos das testemunhas a fls. 44 e 45).

5. A recorrente, através do doc. de fls. 24 e 25 cujo conteúdo se dá por reproduzido e que deu entrada na DGA em 9.11.94, comunicou que, apesar de interpelada para o efeito, a “Queirolimpe, Lda” nunca lhe remeteu os exemplares n.º 3 dos DAA.

6. A referida comunicação foi efectuada posteriormente à acção de fiscalização acima referida.

7. A “Queirolimpe, Lda” era titular de um Entrepósito Fiscal com o n.º 39919844.

8. Em declarações prestadas a funcionários da Alfândega de Setúbal, o sócio gerente da “Queirolimpe, Lda” declarou que não possuía quaisquer DAA referentes às aquisições à Cevinil nem possuía o álcool no seu armazém desconhecendo ainda a quem o tinha vendido (vide fls. 65).

9. Os pagamentos do álcool em causa, foram efectuados a pronto à Cevinil por meio de cheques sacados por Ana Paula Santos Duarte Queiroz sobre o Banif de Almada (vide fls. 15 do apenso - § 5.º).

Assentes tais factos aprecieemos o recurso.

Logra prioridade de apreciação a questão prévia suscitada pela Fazenda Pública recorrida quanto à inadmissibilidade do recurso para este Supremo Tribunal Administrativo com fundamento no artigo 12.º da Lei 15/01. Prescreve esta norma:

“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.”

Tal Lei entrou em vigor, nos termos do seu artigo 14.º, 30 dias após a sua publicação, isto é em 5 de Julho de 2001. Tendo o recurso sido interposto em 20 de Junho de 2001, como se vê de fls. 149, não pode aplicar-se-lhe uma lei que ainda não vigorava, sendo a recorrente alheia ao facto de o M.º Juiz apenas ter admitido o recurso em 25 de Setembro de 2001 e não podendo por ele ser penalizada. Improcede pois a questão prévia suscitada pela Fazenda Pública, devendo assim apreciar-se o recurso.

A situação fáctica que resulta do probatório pode resumir-se do seguinte modo: a “Cevinil” é dona de um entreposto fiscal onde possui álcool etílico não vínico em regime de suspensão de I.S.A. através da apresentação dos exemplares 1A dos DAA (documento administrativo de acompanhamento) e foi detectado em acção de fiscalização a saída de álcool para o entreposto da empresa “Queirolimpe”, sem que os exemplares n.º 3 hajam sido devolvidos e sem que a recorrente tenha dado conhecimento desse facto à Alfândega no prazo legalmente previsto.

O Imposto Especial sobre o Álcool (ISA), é criado e regulado pelo DL 117/92 de 22 de Junho aplicando-se, nos termos do seu artigo 1.º, à produção, importação, introdução, detenção, circulação e exportação de álcool etílico, sendo o respectivo regime fiscal regulado por este diploma, sem prejuízo das demais normas legais, sendo subsidiariamente aplicáveis os DL 52/93 de 26 de Fevereiro e 104/93 de 5 de Abril, nos termos do artigo 24.º-A do diploma supra-referido.

Prescreve o DL 117/92, na parte que pode interessar para o caso vertente:

- que constitui facto gerador do imposto a produção, consumo ou introdução no consumo, ainda que irregular, de álcool etílico (art.º 5.º);

- o imposto é exigível no momento da introdução em consumo [art.º 6.º n.º 1, al. a)];

- são sujeitos passivos do imposto, entre outros, as pessoas singulares ou colectivas que sejam detentoras, a qualquer título, de locais de produção ou de depósitos fiscais de álcool [art.º 7.º a)];

- compete à DGA a liquidação e fiscalização do imposto (art.º 9.º);

- a produção, transformação e armazenagem de álcool só poderão ser efectuadas em entreposto fiscal, em regime de suspensão de imposto, mediante autorização e controlo da DGA (art.º 13.º n.ºs 1 e 2);

- as autorizações podem ser revogadas a pedido dos próprios ou por decisão do director-geral das alfândegas, sempre que, fundamentadamente, se comprove que aquelas entidades não cumprem as suas obrigações, sem prejuízo de instauração de processo criminal ou por infracção fiscal (art.º 13.º-A n.º 1);

- os titulares dos entrepostos fiscais ficam obrigados a manter registos de entradas e saídas do álcool na contabilidade de existências do entreposto fiscal, com indicação da sua proveniência e destino e a prestar na estância aduaneira competente garantias pela detenção e circulação do álcool [art.º 14.º als. a) e b)];

- os importadores e os armazenistas que procedam à embalagem final de álcool destinado à venda ao público deverão, em Janeiro, Abril, Julho e Outubro apresentar na DGA uma declaração que discrimine as quantidades de álcool declaradas para consumo no trimestre anterior, o respectivo valor, o imposto pago ou a pagar, bem como

um resumo dos movimentos de entradas e saídas e o regime ao abrigo do qual foram processadas (art.º 17.º);

- o álcool em circulação na Comunidade em regime suspensivo deverá ser acompanhado do documento administrativo de acompanhamento ou de um documento de carácter comercial equivalente, observando-se para o efeito o disposto no Regulamento (CEE) n.º 2719/92, da Comissão, de 11 de Setembro, e no título III do DL 52/93 de 26 de Fevereiro.

Por seu turno o DL 52/93 de 26 de Fevereiro esclarecia o que se considerava introdução no consumo, referindo as situações a que tal figura se aplicava, contemplando no artigo 5.º n.º 2, al. a), “toda e qualquer saída desses produtos de um regime de suspensão”.

Apreciemos agora as questões que vêm suscitadas nas alegações da recorrente em ordem a determinar se lhe assiste ou não razão.

As conclusões A) e B) das alegações, nas quais a recorrente atribui contradições ao acórdão recorrido, resultam de uma incorrecta interpretação do mesmo pela recorrente. Com efeito não se diz nele que se a recorrente provasse a venda ficaria afastada a sua responsabilidade, nem se considera tal venda irregular. No primeiro caso porque tal afirmação por si só constituiria uma interpretação contrária à lei; no segundo porque o acórdão refere haver introdução irregular no consumo, o que é substancialmente diferente de considerar a venda irregular. Improcedem pois estas duas conclusões.

Nas conclusões C), D), E) e G) questiona a recorrente o entendimento do acórdão recorrido quanto à aplicação aos factos dos DL 117/92, 52/93 e suas alterações pela Lei 39-B/94 e a inconstitucionalidade do entendimento da DGA sobre tais normas. Em seu entender aqueles normativos não continham norma que obrigasse o expedidor a liquidar o imposto sobre o álcool vendido, não sendo aquela lei retroactivamente aplicável. O acórdão recorrido apreciou detalhadamente a situação explicitando os artigos dos DL 117/92 e 52/93 que relevavam e a sua aplicabilidade aos factos. E apreciou a questão que a recorrente já então suscitara da inaplicabilidade retroactiva das alterações feitas pela Lei 39-B/94, tendo concluído que tais alterações não tiveram aplicação e que a responsabilidade resultava já dos normativos antes vigentes daqueles decretos-lei. Não houve por isso qualquer aplicação inconstitucional das normas em causa. Tal responsabilidade resultava já dos artigos 5.º, 6.º e 7.º do DL 117/92 e dos artigos 20.º, n.º 1, e 15.º n.º 3, do DL 52/93.

Nas conclusões F) e I) suscita a recorrente factos que não constam do probatório sobre os quais este Supremo Tribunal Administrativo se não pode debruçar, atenta a sua competência exclusiva em matéria de direito nos processos iniciados nos tribunais de 1ª instância.

Na conclusão H) refere que a Constituição da República Portuguesa impede expressamente a aplicação retroactiva da lei fiscal. Sem embargo de, como refere o Ministério Público, tal proibição apenas ter sido estabelecida na revisão de 1997 e portanto posteriormente aos factos, o certo é que, como atrás se referiu, não houve qualquer aplicação retroactiva da lei.

Finalmente questiona a recorrente na conclusão J) a sua condenação no pagamento de juros compensatórios. Ora o artigo 83.º do Código de Processo Tributário previa que seriam devidos juros compensatórios em caso de atraso na liquidação por motivo imputável ao contribuinte. Sendo tal artigo um preceito de carácter genérico ele era aplicável a todas as liquidações atrasadas por motivo imputável ao

contribuinte. O facto de só com a Lei 39-B/94 se ter vindo acrescentar ao artigo 20.º do DL 52/93 que seriam devidos juros compensatórios pelo atraso na autoliquidação, não tem, ao contrário do que pretende a recorrente, a virtualidade de considerar não serem eles antes devidos.

Por tudo o que acabamos de referir im procedem todas as conclusões da recorrente pelo que deverá manter-se a decisão recorrida que fez correcta interpretação das normas aplicáveis aos factos assentes, contrariamente ao que vem referido na conclusão K).

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

Custas pela recorrente, fixando em 70% a procuradoria.

Lisboa, 26 de Junho de 2002. — Vítor Meira (relator) — Baeta de Queiroz — Benjamim Rodrigues.

Acórdão de 26 de Junho de 2002.

Assunto:

Isenção de imposto automóvel (IA). Competência própria e reservada do Director da Alfândega. Recurso hierárquico prévio.

Doutrina que dimana da decisão:

- I — A competência atribuída aos directores das alfândegas para conceder isenções, nos termos do artigo 2º do DL 258/93 de 22 de Julho, é própria mas separada.*
- II — Assim sendo, do despacho que revoga uma isenção antes concedida, caberá recurso hierárquico necessário e só após a sua decisão se abrirá a via contenciosa.*
- III — Interposto desde logo recurso contencioso do despacho daquele director, terá o mesmo que ser rejeitado por ilegalidade da sua interposição.*

Recurso n.º 373/02, em que são recorrente Eduardo Jorge Aguiar Viveiros e recorrido o Director da Alfândega de Ponta Delgada.
Relator: Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Vítor Manuel Marques Meira.

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

Eduardo Jorge Aguiar Viveiros recorreu contenciosamente do despacho proferido pelo Director da Alfândega de Ponta Delgada que revogou um outro despacho da mesma entidade que reconhecia o direito à isenção de direitos pela importação de um veículo automóvel ao abrigo do disposto no DL 471/88 de 22 de Dezembro.

Tendo-se o Tribunal Administrativo de Círculo, para onde o recurso fora interposto inicialmente, declarado incompetente em razão da matéria para dele conhecer, veio o mesmo a ser remetido, a pedido do recorrente, ao então Tribunal Tributário de 2ª Instância (hoje Tribunal Central Administrativo) que o rejeitou por ilegal interposição.

Desta decisão foi interposto então o presente recurso para este Supremo Tribunal Administrativo, pedindo a revogação do decidido, formulando as seguintes conclusões:

A - A competência atribuída aos Directores das Alfândegas pelo artigo 2º do Decreto-Lei 258/93, de 22 de Julho, é própria e exclusiva.

Por isso,

B - Os actos praticados no seu uso são verticalmente definitivos.

Assim,

C - O Acto recorrido do Director da Alfândega de Ponta Delgada que revogou a isenção concedida ao recorrente foi proferido no uso daquela competência;

D - E por isso contenciosamente recorrível, nos termos do artigo 25º da LPTA.

Mesmo que assim não fosse,

E - Ao recorrente não foi comunicado, com a notificação do acto, qual o órgão para que podia recorrer e em que prazo;

F - Face a tal omissão, configurar-se-ia como restrição intolerável do direito ao recurso contencioso a exigência da definitividade vertical do acto;

Por isso,

G - Deve ser admitido o recurso contencioso do acto impugnado; O qual,

H - padece do vício de violação de lei;

Com efeito,

I - Revoga um acto anterior constitutivo de direitos para além do prazo de um ano; desta forma

J - Violando o disposto no artigo 141º do CPA.

K - O duto acórdão recorrido violou os artigos 25º da LPTA e 268º, n.º 1, 20º, n.º 1, e 18º, n.ºs 1 e 2, da Constituição da República.

Pelo Exmo. Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal Administrativo foi emitido parecer no sentido do provimento do recurso por a competência do Director da Alfândega para estes actos ser reservada, sendo eles contenciosamente recorríveis, sendo por isso facultativo o recurso hierárquico, não podendo o recurso ser rejeitado por falta de definitividade que efectivamente não ocorria.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

A sentença recorrida fixou a seguinte matéria de facto:

a) O ora recorrente por requerimento entrado na Alfândega de Ponta Delgada em 1.9.92, requereu ao seu Director a franquia de direitos aduaneiros, isenção do imposto automóvel e isenção de IVA, na importação de um veículo automóvel, alegando ter trabalhado no Canadá por um período superior a 24 meses - cfr. processo instrutor;

b) Tal isenção de direitos foi-lhe deferida por despacho do mesmo Director de 16.3.93 - cfr. mesmo processo;

c) A PSP de Ponta Delgada, em 30.3.1994, informa que o ora recorrente, desde que emigrou para os E.U.A., cerca de 10 anos antes, regressa periodicamente, de dois em dois anos, para visitar familiares, mas jamais veio a fixar residência na Ilha - cfr. mesmo processo;

d) Face a tal informação, foi pelo mesmo Director proferido em 15.4.94, o seguinte despacho:

É revogado o acto de concessão dos benefícios fiscais por erro nos pressupostos de facto procedendo-se à cobrança a posteriori dos benefícios indevidamente usufruídos. - cfr. mesmo processo.

Assentes tais factos apreciemos o recurso.

O acórdão recorrido, apoiando-se nos acórdãos deste Supremo Tribunal Administrativo nºs 22943 de 18 de Novembro de 1998 e 23651

de 12 de Janeiro de 2000, rejeitou o recurso por ilegalidade da sua interposição por o despacho do Director da Alfândega de Ponta Delgada não ser verticalmente definitivo, sendo por isso insusceptível de recurso contencioso desde logo.

A questão que aqui se coloca é a de saber se o acto praticado por aquele Director da Alfândega é desde logo impugnável pela via contenciosa, como pretende o recorrente, ou se terá que ser interposto antes recurso hierárquico necessário, como entendeu o acórdão recorrido. Está em causa nos presentes autos um acto daquele Director que revogou a isenção de direitos que antes deferira por ter constatado que o requerente continuava a residir, ao contrário do que afirmara, no estrangeiro. A norma atributiva da competência ao Director da Alfândega é a que consta do artigo 2º do DL 258/93 de 22 de Julho que, dando nova redacção a alguns artigos do DL 471/88 de 22 de Dezembro, determina:

”A competência para a concessão da isenção é atribuída aos directores das alfândegas.”

Que este artigo dá ao seu destinatário competência própria para a concessão da isenção, satisfeitos que estejam os requisitos legalmente exigíveis, parece uma conclusão que não suscita dúvidas. Todavia há que recordar que tal competência pode ser separada, reservada ou exclusiva. Segundo Freitas do Amaral, *Curso de Direito Administrativo*, fls. 614, será separada se o subalterno puder praticar actos administrativos executórios mas que não são definitivos por deles caber recurso hierárquico necessário; será reservada se for competente para praticar actos definitivos e executórios dos quais poderá haver recurso hierárquico facultativo; será exclusiva se o subalterno puder praticar actos definitivos e executórios de que não cabe recurso hierárquico, embora, por não ser órgão independente, possa receber do seu superior uma ordem de revogação do acto praticado. Como refere este Professor a regra no direito português é o regime de competência separada. Só o não será se a lei o disser. E a lei, no caso vertente, limita-se a dizer o que acima transcrevemos. Não acompanhamos por isso o parecer do Ministério Público no sentido de que tal competência é reservada. É certo que no artigo 18º do Código de Processo Tributário se permitia que os actos tributários praticados por autoridade fiscal competente eram definitivos quanto à fixação dos direitos dos contribuintes, sem prejuízo de eventual revisão ou impugnação nos termos de tal código. Mas não é menos certo que o Código de Processo Tributário não era aplicável ao direito tributário aduaneiro, no qual estava inserida a liquidação do imposto automóvel aqui em discussão. Embora sem interesse para tal questão mas reflectindo o sentido da legislação aduaneira, o nº 2 do artigo 243º do CAC aponta no sentido do recurso hierárquico necessário para o direito aduaneiro. Quanto à eventual inconstitucionalidade que o recorrente suscita nas suas alegações, remetemos para o que sobre tal questão se escreveu no acórdão 22943 de 18 de Novembro de 1998 deste Supremo Tribunal Administrativo no qual tal questão é apreciada, concluindo-se, como nós o fazemos, que não é proibido pela Constituição da República Portuguesa a obrigatoriedade de recurso hierárquico necessário. Não tendo este sido interposto decidiu correctamente o acórdão recorrido ao rejeitar o recurso contencioso por ilegal interposição.

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

Custas pelo recorrente, fixando em 250 a taxa de justiça e em 50% a procuradoria.

Lisboa, 26 de Junho de 2002. — *Vitor Meira* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Benjamim Rodrigues* (vencido, de acordo com a declaração que se segue.)

Declaração de voto

Votei vencido, pois concederia provimento ao recurso.

Na verdade, ao dispor no art.º 2.º do DL 258/93, de 22/7 que “a competência para a concessão da isenção é atribuída aos directores das alfândegas”, quando da legislação anteriormente vigente já resultava a atribuição dessa competência primária, o legislador só pode ter querido atribuir competência própria exclusiva aos directores das alfândegas, relativamente a esta matéria. Só assim se justifica a necessidade de tal disposição, dentro do espírito inovatório prosseguido pelo legislador que abertamente o assume no exórdio do diploma. A posição, inovadora do legislador justifica-se, ainda, pelo princípio segundo o qual, em matéria tributária, os actos praticados por órgão materialmente competente são, desde logo, lesivos, de modo a potenciar, logo o seu recurso contencioso e a suspensão da sua eficácia pelo modo previsto no CPT (arts. 255.º e 282.º). A questão da competência do órgão não tem que estar prevista pelo mesmo modo, em todas as matérias. De qualquer modo, no domínio tributário, a regra é a de definitividade vertical dos actos dos directores de alfândega, como acontece nos actos de liquidação de direitos, de liquidação pela demora no desalfandegamento (art.º 639.º § único do R.A.). Nesse sentido se encaminha o acórdão, de que fui relator, deste Tribunal, de 97.11.19, proferido no proc. n.º 13 648.

Benjamim Rodrigues.

Acórdão de 26 de Junho de 2002.

Assunto:

Recurso jurisdicional per saltum. Juízos de facto. Poderes de cognição do STA.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Nos processos inicialmente julgados pelos tribunais tributários de 1.ª instância, em princípio, a Secção de Contencioso Tributário do STA apenas conhece de matéria de direito - artigos 21.º, n.º 4, e 32.º, n.º 1, al. b), do ETAF e 280.º do CPPT.*
- 2 — *A interpretação dos factos é as ilações que a instância deles retira, desligadas de qualquer interpretação jurídica, constituem matéria de facto, subtraída, pois, ao conhecimento de tal tribunal de revista.*

- 3 — *Insurgindo-se o recorrente, nas conclusões da sua alegação de recurso, contra aqueles, falece à sobredita Secção do STA competência hierárquica para o conhecimento do mesmo recurso, cuja assiste à Secção homónima do TCA.*

Recurso n.º 448. Recorrente: António Carneiro Taleia; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Mendes Pimentel.

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

António Carneiro Taleia, inconformado com a sentença do 1.º Juízo do TT de 1.ª Instância do Porto que negou provimento a recurso contencioso de anulação por si apresentado na sequência de revogação de despacho de deferimento do Director da Alfândega do Freixo, por incumprimento da alínea a) do art.º 2.º do DL n.º 471/88, de 22.XII, vem até nós, rematando a sua alegação de recurso com as seguintes conclusões:

A) A notificação efectuada ao recorrente não informa sem margem para dúvidas que o recurso hierárquico é necessário;

B) Nem o art.º 168.º do CPA, para o qual a notificação remete, é claro, já que se refere a recursos necessários e facultativos;

C) A ser admitido que o recurso hierárquico, no caso concreto, é necessário, estamos perante uma notificação viciada, por enganosa, e, como tal, terá de ser devidamente repetida;

D) Fica, assim, violado claramente o princípio da boa-fé previsto no art.º 6.º-A do CPA;

E) Mais ficam violados os princípios prescritos no DL 135/99, de 24.IV, que define os princípios gerais de acção a que devem obedecer os serviços e organismos da administração pública na sua actuação com o cidadão;

F) Assim, é manifesto que o recurso contencioso directo está implícito nos termos da notificação efectuada;

G) Foi violado o art.º 6.º-A do CPA;

H) Pelo que nunca foi violado o art.º 25.º, n.º 1, da LPTA;

I) Além disso, o recorrente preencheu todos os formalismos do DL n.º 471/88, de 22.XII;

J) E a prova que fez foi através de documento autêntico, que faz prova plena, nos termos do disposto nos arts. 371.º, 369 e 370.º do Código Civil;

K) Violou, também, o disposto nos arts. 668.º, n.º 1, als. b) e c), do CPC;

L) Assim como o princípio constitucional da livre circulação;

M) Desta forma, a sentença, violando estes preceitos legais, deve ser revogada e substituída por outra que dê razão ao recorrente;

N) Assim se fazendo justiça.

Não houve contra-alegação.

A distinta PGA entende que o recurso não versa apenas matéria de direito, por isso que não é este STA competente para dele conhecer, mas, sim, o TCA.

Levado, na íntegra, o douto parecer do MP ao conhecimento das partes, sobre ele se pronunciou o Rct., não o contrariando, antes requerendo o oportuno envio ao tribunal competente.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

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

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

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

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

1. O Rct., pretendendo importar e legalizar (atribuição de matrícula nacional) o veículo automóvel marca *Volkswagen* e matrícula 168BPB-5, de 1588 cc de cilindrada, proveniente do Canadá, com isenção de IA e de IVA, ao abrigo do DL n.º 471/88, de 22.XII, apresentou, em 26.IX.97, perante, a Alfândega do Freixieiro (Secção de Veículos Automóveis), o requerimento de fls. 01-02 do apenso;

2. Em 19.XI.98, aquele processo de benefício fiscal, após análise dos elementos dele constantes, foi objecto de despacho de deferimento;

3. Tal processo foi objecto de triagem pelo Sector NIP/Automóveis da Alfândega do Freixieiro, no âmbito do controlo a posteriori dos condicionalismos legais para a concessão do benefício fiscal.

Pretendeu-se confirmar a transferência da residência habitual do interessado, do Canadá para Portugal, na data declarada: 08.VII.97.

Foram feitas diligências junto do Consulado e das entidades policiais e administrativas nacionais, que conduziram à conclusão de que o Rct. se encontra a residir no Canadá.

4. Em consequência, foi entendido que aquele não cumpria o condicionalismo previsto na al. a) do art.º 2º do DL n.º 471/88, de 22.XII (importação do veículo por ocasião da transferência da residência do requerente para Portugal), e foi o mesmo notificado nos termos e para os efeitos dos arts. 100º e 101º do CPA, com vista à revogação do benefício fiscal concedido;

5. O requerente nada disse.

6. Por despacho de 2811.2000, proferido pelo Director da Alfândega do Freixieiro, foi revogado o despacho referido no ponto 2 e indeferido o pedido de isenção fiscal requerido;

7. Deste despacho foi interposto o recurso contencioso dos autos em 05.VI.00.

8. No ano lectivo de 2000/2001, o filho do recorrente, Tiago Antunes Taleia, nascido em 29.X.90, frequentou o 4º ano da “École Saint-Barthélemy”, no Canadá;

9. Quer ele, quer o recorrente, têm sido medicamente assistidos no Canadá.

Exposto o quadro factual desenhado pelo tribunal *a quo*, cabe realçar que, quanto a notificação do ora recorrente, ele apenas nos revela que ter ela sido feita *nos termos e para os efeitos dos arts. 100º e 101º do CPA*.

Nem por aí, nem pelo discurso jurídico da sentença, ficamos a saber que “a notificação efectuada ao recorrente não informa, sem margem para dúvidas, que o recurso hierárquico é necessário” - conclusão 1ª; que “estamos perante uma notificação viciada, por enganosa” conclusão 3ª; e que “é manifesto que o recurso contencioso

directo está implícito nos termos da notificação efectuada” conclusão 6ª.

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.

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

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

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

Não releva, para efeitos de determinação da competência, saber se, para decidir a questão de direito tal como o tribunal ad quem a entende, vai, ou não, ser efectivamente necessário alterar a matéria de facto fixada na sentença em apreço, pois o tribunal superior, antes de estar decidida a sua competência, não pode antecipar a sua posição sobre a solução da questão de direito, porquanto apontar, esta cabe, apenas, ao tribunal que estiver já julgado competente.

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

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

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

Isto assente, importa referir que segundo o artigo 21º, n.º 4, do ETAF, “a Secção de Contencioso Tributário (do STA) apenas conhece de matéria de direito nos processos inicialmente julgados pelos tribunais tributários de 1ª instância”, estabelecendo, em consonância, o artigo 32º, 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, n.º 1, do CPPT que “das decisões dos tribunais tributários de 1.^a instância cabe recurso ... a interpor ... para o Tribunal Central Administrativo, salvo quando a matéria for exclusivamente de direito, caso em que cabe recurso ... para a Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.” Em seguimento de tudo o exposto se conclui que o presente recurso per saltum não tem, como bem refere a distinta PGA, por exclusivo fundamento matéria de direito, pelo que, para dele conhecer, falece, efectivamente, a esta formação competência hierárquica, a qual assiste à Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo.

Termos em que, julgando-se, procedente a questão prévia em apreço, se acorda declarar esta Secção do STA incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer deste recurso jurisdicional, competência que assiste aqoueloutro Tribunal Superior.

Custas pelo recorrente, fixando-se a taxa de justiça em € 75 e a procuradoria em 50 %.

Lisboa, 26 de Junho de 2002. — *Mendes Pimentel* (relator) — *Vitor Meira* — *Baeta de Queiroz*.

Acórdão de 26 de Junho de 2002.

Assunto:

Nulidade de acórdão.

Doutrina que dimana da decisão:

- I — *Tendo o Tribunal decidido que uma norma de direito interno viola lei comunitária, concluindo daí que o acto de liquidação impugnado, emanado ao abrigo de tal norma, é anulável, anulando em consequência o acto impugnado, não há excesso de pronúncia.*
- II — *Daí decorre igualmente que o Tribunal não se alheou da questão que lhe foi posta.*
- III — *Não há assim nulidade de acórdão.*

Recurso n.º 23.152. Recorrente: Armando Pereira dos Santos Henriques; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. O REPRESENTANTE DA FAZENDA PÚBLICA junto deste Supremo Tribunal, notificado do acórdão proferido nestes autos, veio

suscitar nulidades, de passo que pede seja proferido um novo acórdão, que “decida dentro dos limites do pedido e da causa de pedir e da matéria de facto fixada nos autos, bem como, em conformidade com a interpretação do Direito Comunitário que resulta do acórdão proferido pelo TJCE, em 22/2/2001”.

Formulou as seguintes conclusões nas pertinentes alegações por si apresentadas:

1) Analisando o duto acórdão reclamado, em diferente perspectiva, a questão objecto do pedido do recorrente, constata-se que se alheia completamente da análise do caso concreto, o que sempre lhe competiria, quer por respeito ao pedido efectuado, quer por exigível conformidade com o próprio acórdão comunitário que sugere que a conclusão pela inviabilidade ou não da tabela se faça em função da eventual demonstração de discriminação ocorrida em um qualquer caso, quer ainda, pela própria natureza do recurso contencioso de anulação, como resulta do art. 6.º do ETAF, bem como de diversa jurisprudência deste mesmo STA.

2) Com efeito, de acordo com o acórdão comunitário, fazendo dele a única interpretação susceptível de lhe reconhecer efeito útil e exequibilidade (para efeitos da sua aplicação no âmbito do processo em que foi suscitado e de outros em que se discuta igual questão) é a de que se admite que o sistema em vigor é válido e está conforme o direito comunitário até que seja demonstrado em sede própria (entre nós, pelo menos por enquanto, apenas em sede de recurso junto dos tribunais competentes) que, em qualquer caso concreto houve discriminação efectiva e, por conseguinte, violação do art. 95.º do Tratado, caso se prove que o imposto pago pelo veículo usado importado é superior ao montante do imposto residual incorporado no valor dos veículos usados similares já matriculados no território nacional.

3) Ora, ao não analisar se o caso concreto evidencia qualquer discriminação e não tendo sido também provada qualquer discriminação em nenhum outro processo, o acórdão reclamado decide no sentido de considerar inaplicável o próprio sistema abstracto de tributação (ainda que este, em concreto, evidenciasse sempre ou neste caso, de acordo com o critério fixado pelo TJCE, não uma liquidação em excesso, mas antes uma liquidação mais favorável) o que e de todo contrário à interpretação do TJCE que expressamente admite um sistema abstracto de tributação como o português.

4) Pelo que, ao decidir desta forma, não respeitando nem os limites do pedido do objecto do recurso, nem o conteúdo do acórdão comunitário, padece o acórdão reclamado das nulidades previstas no art. 668, n.º 1, al. d), do CPC, quer porque não se pronunciou sobre questões que devia pronunciar-se, relativamente à análise.

5) Pois ainda que o TJCE não se pronunciasse expressamente pela incompatibilidade do direito português com o D.C., porque tal lhe está vedado no âmbito do art. 177.º, sempre poderia concluir (e não concluiu) que seria contrário ao D.C. um sistema de tributação que apenas tenha em consideração o número de anos de uso dos veículos como factor de depreciação, o que não aconteceu, não obstante tal facto ter sido considerado nas fundamentações do acórdão comunitário (ponto 28) e expressamente ter sido admitido pelo TJCE que tal circunstância não é em si contrária ao art. 95.º, apontando sempre como critério da sua compatibilidade do D.C. uma tributação dos veículos importados usados que não seja em caso algum superior

ao montante do imposto residual incorporado no valor dos veículos usados similares já matriculados no território nacional.

Finaliza do seguinte modo:

a) Que sejam declaradas as nulidades relativas ao acórdão de 4/7/2001 desta Secção, ora arguidas e tipificadas no art. 668º, n.º 1, al. d) do CPC;

b) Que seja proferido novo acórdão por esta Secção deste Tribunal Superior, que decida dentro dos limites do pedido e da causa de pedir e da matéria de facto fixada nos autos, bem como em conformidade com a interpretação do Direito Comunitário que resulta do Acórdão proferido pelo TJCE, em 22/2/2001.

Contra-alegou o impugnante, sustentando que não existe qualquer nulidade, de passo que pede a condenação do representante da Fazenda Pública como litigante de má-fé.

A EPGA defende que não ocorrem as suscitadas nulidades.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2. A primeira questão tem a ver com a alegada litigância de má-fé do representante da Fazenda Pública.

Pois bem.

É manifesto que o requerente não alega de má-fé.

Não é possível manifestamente enquadrar o comportamento do dito representante no preceito legal que contempla a litigância de má-fé (vide art. 456º, n.º 2, do CPC).

Uma leitura de tal preceito leva, sem esforço, a concluir que não se está patentemente perante uma tal situação.

Não se atende assim esta pretensão do impugnante, ora requerido.

Apreciemos agora a segunda questão, ou seja, a pretensão do requerente.

Pois bem.

Pode e deve dizer-se liminarmente que não ocorrem as nulidades apontadas.

Vejamos.

O impugnante referiu ter importado um carro usado adquirido no estrangeiro (mais concretamente em França).

Foi-lhe liquidado um imposto automóvel que, a seu ver, viola direito comunitário.

Após, o então relator dos autos proferiu despacho, ordenando se aguardasse pronúncia do TJCE no processo n.º 22.364, cuja “questão decidenda é igual à suscitada neste recurso”.

Recebido tal acórdão, e decorridos os trâmites legais, foi proferido acórdão, onde se escreveu nomeadamente o seguinte:

“Está em causa a conformação ao direito comunitário do art. 1º do DL n. 40/93, de 18/2, no tocante ao imposto automóvel sobre os automóveis usados, importados de países da Comunidade Europeia, e aí em circulação”.

E, depois da transcrição do texto legal, escreveu-se:

“Como se viu acima, o então relator dos autos proferiu despacho, ordenando se aguardasse pronúncia do TJCE no processo n. 22.364, cuja questão decidenda é igual à suscitada neste recurso”.

“Vejamos em que termos a questão foi suscitada ao Tribunal de Justiça das Comunidades, e qual a resposta que o Tribunal deu às questões suscitadas.

Foram as seguintes as três questões suscitadas.

E depois de enumeradas tais questões, escreveu-se:

“Pelo seu acórdão de 22 de Fevereiro de 2001 (Proc. C-398/98), o Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias deu resposta àque-
las questões, emitindo a seguinte pronúncia”.

Seguidamente deu-se conhecimento do teor da referida pronúncia, concluindo-se:

“À luz destes considerandos, e atendendo a que os critérios e as tabelas do referido normativo não são susceptíveis de “garantir que o montante do imposto devido não excede, ainda que apenas em certos casos, o montante do imposto residual incorporado no valor dos veículos similares já matriculados no território nacional”, diremos que a norma em causa viola direito comunitário.

“Como aliás o reconhece o TJCE.

E não vale dizer que a pronúncia do TJCE não versa sobre a questão suscitada nestes autos, dado que a similitude entre este caso e o versado no processo que foi submetido à pronúncia do TJCE é evidente.

E a doutrina deste tem de projectar-se sobre todos os casos idênticos.

Procede assim a pretensão do recorrente.”

Quer isto dizer que o Tribunal considerou a norma, com base na qual foi liquidado o imposto, violadora de lei comunitária.

E, em consequência, a conclusão é inelutável: sendo a lei violadora de norma comunitária, o acto de liquidação subsequente é anulável, por padecer de vício de violação de lei.

Não se vê patentemente onde esteja a nulidade. Nem se vê como se alheia o Tribunal da questão concreta que lhe é submetida à apreciação.

O que acontece é que o representante da Fazenda Pública discorda deste entendimento.

Mas o, entendimento do Tribunal é o que deixamos exposto.

Digamos que o representante da Fazenda Pública tem uma outra visão das coisas.

É por isso que na conclusão 1.ª das alegações refere que “analisando o duto acórdão reclamado, em diferente perspectiva” se chega a uma posição diversa.

Mas a perspectiva do Tribunal é outra e diversa.

E essa é a que deixamos exposta.

E, sendo diversa a perspectiva, é diversa a conclusão.

3. Face ao exposto, acorda-se desatender a suscitada arguição de nulidades.

Sem custas, por delas estar isento o recorrente.

Lisboa, 26 de Junho de 2002. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Vitor Meira*.



DIÁRIO DA REPÚBLICA

APÊNDICE

SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO

Publicação periódica ordenada pelo Decreto-Lei n.º 267/85, de 16 de Julho

PREÇO DESTE NÚMERO (IVA INCLUÍDO 5%)

€ 1,92

Depósito legal n.º 25 495/89

IMPRESA NACIONAL-CASA DA MOEDA, S. A.